

المحاسبة الحكومية

د/ إبراهيم عبد القدوس مفضل

رقم المقرر: 929005

2013م 1434هـ



المحاسبة الحكومية

د. إبراهيم عبد القدوس مفضل

صنعاء
1434هـ / 2013م



الطبعة الأولى 1434هـ / 2013م

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي

Web Site: ust.edu/Centers/ubc

E-mail: ubc@ust.edu

Tel:00967/ 1- 384078

رقم الإيداع (370ـ2012)

سلطان

مقدمة المقرر:

تحظى المحاسبة في العصر الحاضر باهتمام مجتمعي واسع وأصبحت أحد العلوم التطبيقية التي لاغنى عنها، إذ لايُتوقع إدارة وممارسة أي منظمة لنشاطها بكفاءة وفاعلية في غياب المحاسبة، وتكمن تلك الأهمية في كون المحاسبة هي الأداة المثلى لإنتاج معلومات مالية مفيدة لمستخدميها في اتخاذ قراراتهم المختلفة. وحاليا تطورت وتنوعت أنشطة المحاسبة بشكل واسع شملت مختلف الأنشطة التي تمارس داخل المجتمع، ولعل أحد أهم فروعها هي المحاسبة الحكومية التي تعد أولى فروع المحاسبة التي مورست عبر التاريخ كونها جاءت ملازمة لنشوء الدول، وبالتالي فهي من فروع المحاسبة الأساسية التي يجب أن يكتسب المحاسبون معارفها وخصائصها الفريدة التي تميزها عن فروع المحاسبة الأخرى كنتيجة لاقتصار نطاق ممارستها على الوحدات الحكومية الإدارية غير الهادفة للربح.

الأهــداف العــامـــة:

لقد تم وضع هذا المقرر لتحقيق عدة أهداف من أهمها:

- توفير مرجع علمي عصري لكل باحث وطالب معرفة في مجال المحاسبة عموما والمحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة خصوصا.
- بيان الخصائص الفريدة للمحاسبة الحكومية والقواعد والمفاهيم والأسس التي تحكم ممارستها، والتي استدعت استقلاليتها وتميزها عن بقية فروع المحاسبة.
- تعزيز المعرفة العلمية لطلاب العلوم الإدارية المتخصصين في مجال المحاسبة لتمكينهم من ممارسة دورهم لدى الوحدات الحكومية الإدارية المركزية والمحلية إما كمحاسبين أو مراجعين داخليين أو مراقبين ماليين لدى جهاز الرقابة.
- مساندة الباحثين والمتخصصين في مجال المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة والمسؤولين والمختصين بوحدات الحكومة العامة والسياسيين والمجتمع للقيام بواجباتهم ودورهم في محاسبة ورقابة وحماية المال العام وفي اتخاذهم القرارات المختلفة ذات العلاقة.
- عرض القواعد والمفاهيم والمعالجات المحاسبية المختلفة التي وردت في دليل النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، والمعمول بها حاليا لدى مختلف الوحدات والجهات الحكومية اليمنية، وذلك باعتبارها التطبيق العملي لهذا المقرر.
- إبراز أهم التطورات المعاصرة في مجال المحاسبة الحكومية، لتحفيز كل طلاب المعرفة خصوصا ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة نحو مواكبة تلك التطورات لما تشكله من إضافات علمية واسعة تعزز من المقدرة على الإسهام في مشاريع التطوير المطلوبة والضرورية للممارسات المحاسبية الحكومية ليس باليمن فحسب بل وفي كافة البلدان العربية والبلدان النامية الأخرى.

تتوزع مواضيع الكتاب في سبع وحدات رئيسية على النحو الآتي:

الوحدة الأولى: المفاهيم الأساسية للمحاسبة في الوحدات الحكومية.

الوحدة الثانية: الموازنة العامة للدولة.

الوحدة الثالثة: وصف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

الوحدة الرابعة: إدارة الموارد العامة ومعالجاتها المحاسبية.

الوحدة الخامسة: إدارة الاستخدامات العامة ومعالجاتها المحاسبية.

الوحدة السادسة: المعالجات المحاسبية للعمليات الأخرى.

الوحدة السابعة: التقارير المالية وإعداد الحسابات الختامية.

وفي آخر المقرر تم وضع ملحقين:

ملحق(1): التدريبات والتعيينات.

ملحق(2): هيكل دليل حسابات الموازنة(مواد واستخدامات).

أتضرع إلى الله سبحانه وتعالى بطلب الأجر والثواب وأن يوفق الجميع إلى تحقيق الاستزادة العلمية المنشودة، والنجاح في حياتهم العلمية والعملية

والله الموفق والهادي إلى سواء السبيل،،،

المؤلف

صنعاء في فبراير 2013م

محتويات المقرر



المفاهيم الأساسية للمحاسبة في الوحدات الحكومية

محتويات الوحدة

1- المقدمة:

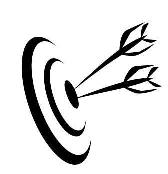
1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس: مرحبا بك إلى الوحدة الأولى من مقرر المحاسبة الحكومية والتي تتناول المفاهيم الأساسية التي تميز المحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية عن المحاسبة المالية وعما سواها من فروع المحاسبة الأخرى. إذ من الضروري امتلاك الدارس المتخصص في المحاسبة المعرفة الكافية والفهم السليم لتلك المفاهيم كونها تمثل الركيزة الأساس للممارسة المحاسبية الحكومية الصحيحة وتعزز من نجاح أي مشاريع تطوير مستقبلية، خصوصا أن المحاسبة الحكومية أصبحت تحظى في الآونة الأخيرة باهتمام عالمي غير مسبوق، وهو ماينبغي مواكبته والاستفادة منه في تطوير الأداء المالي والإداري الحكومي العام، باعتبار أن المحاسبة الحكومية لها ارتباط وثيق بنظم الإدارة العامة التي تعد درجة تطورها مقياسا لمستوى ودرجة تطور الدولة.

1 -2. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادرا على أن:

1. تتعرف على أهم محطات تطور المحاسبة الحكومية عبر التاريخ الإنساني وحتى اليوم.
2. تقارن أنشطة وخصائص الوحدات الحكومية بوحدات قطاع الأعمال، وأثر ذلك في الممارسات المحاسبية الحكومية.
3. تُعرف المحاسبة الحكومية، وتحدد أهدافها من خلال استنباطها من احتياجات فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية.
4. تُبين أهمية تحديد الوحدة المحاسبية الحكومية، والنظرية المحاسبية الملائمة للتطبيق في المحاسبة لدى الوحدات الحكومية.
5. تتفهم المضامين النظرية والعملية لنظام محاسبة الأموال.
6. تربط بين نظرية الأموال المخصصة وتطبيقها وفق نظام محاسبة الأموال.
7. تميز طبيعة الأسس المحاسبية من حيث التعريف والمزايا والعيوب ونتائج تطبيق كل منها في المحاسبة الحكومية.



1 -3. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، تتوزع هذه الوحدة على خمسة أقسام رئيسية هي:

الأول: مراحل وأهم محطات تطور المحاسبة الحكومية بدءا من أول مظاهر نشوء الدول وحتى الوقت الحاضر.

الثاني: جوانب الاتفاق والاختلاف بين الوحدات الحكومية ووحدات قطاع الأعمال، وتأثير ذلك على مفاهيم المحاسبة الحكومية الأخرى.

الثالث: مفاهيم المحاسبة الحكومية الأساسية.

الرابع: النظريات المحاسبية المرتبطة بتحديد وتعريف الوحدة المحاسبية.

الخامس: الأسس المحاسبية المختلفة ذات الصلة بتوقيت الاعتراف والتسجيل للمعاملات المالية.

1 -4. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس، يمكنك أن تطور معارفك في موضوعات هذه الوحدة من خلال الإطلاع على العديد من القراءات المفيدة والتي يمكنك الوصول إليها عبر مواقع وروابط الانترنت الآتية:

- جامعة العلوم والتكنولوجيا: www.ust.edu/
- الاتحاد الدولي للمحاسبين/ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:
www.ifac.org/PublicSector/
- منظمة الأمم المتحدة/ نظام الحسابات القومية 2008:
http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf
- صندوق النقد الدولي/ نظام إحصاءات مالية الحكومة 2001:
www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf

2. التطور التاريخي للمحاسبة الحكومية:

عزيزي الدارس؛ تفيد دراسة التطور التاريخي للمحاسبة الحكومية في الاستفادة من التجارب الماضية وفي التزود بذخيرة تمكن من استمرار التطوير للممارسات القائمة وصولا إلى تحقيق الأهداف المرجوة ومواكبة التطورات في العلوم الأخرى. وتتناول الفقرات التالية وبإيجاز شديد مراحل تطور المحاسبة الحكومية بدءاً من الحضارات القديمة وحتى العصر الحاضر.

2-1. إسهامات الحضارات القديمة:

تعتبر المحاسبة الحكومية أولى فروع المحاسبة التي مورست منذ فترة مبكرة في التاريخ الإنساني، كونها جاءت كضرورة ملازمة لنشوء الدول وحتمية لمنظومة الحكم التي تتطلب تنظيم ورقابة جباية الموارد اللازمة لمواجهة الاحتياجات المختلفة للدولة. حيث أظهرت المدونات والآثار القديمة ممارسات مالية بدائية في حضارات مختلفة مثل بابل والآشوريين والفراعنة واليونان والرومان والصين وغيرها من الحضارات القديمة.

2-2. إسهامات الحضارة الإسلامية:

ساهمت الحضارة الإسلامية بقوة في مجال تنظيم المالية العامة، حيث تطورت تباعا بدءاً من البعثة النبوية الشريفة على صاحبها أفضل الصلاة والتسليم، ومرورا بالخلافة الراشدة والدول اللاحقة لها وحتى عصرنا الحاضر. وجاء هذا التطور كانعكاس مباشر للأحكام الإسلامية ذات العلاقة بالمعاملات المالية التي تنظمها وتفسرها كتب الفقه الإسلامي، كالزكاة والغنائم والنذور والوصايا والمواريث وغيرها. إضافة إلى ذلك فقد أبرزت بعض الدراسات العديد من مظاهر التطور المالي لأنظمة إسلامية تعتبر متقدمة في ذلك الزمن مثل نظام بيت المال، ونظام الالتزام، ونظام الموازنة، ونظام الحسبة وغيرها.

نشاط

من واقع ثقافتك وقراءاتك الشخصية، للعلوم والتاريخ الإسلامي، اشرح تأثير واحدة أو أكثر من التشريعات أو النظم المالية في الإسلام على المحاسبة الحكومية مثلا: الزكاة، الغنائم، نظام بيت المال..الخ.

3-2. تأثير قاعدة القيد المزدوج:

تأثرت المحاسبة الحكومية بقاعدة القيد المزدوج التي ظهرت عام 1494م شأنها في ذلك شأن كافة فروع المحاسبة، غير أن هذا التأثير كان إلى حد ما بطيئاً ومتأخراً، حيث أكدت بعض الدراسات أن تطبيق القيد المزدوج في الحسابات الحكومية ظهر في القرن الثامن عشر عندما شرعت في تطبيقه بعض الأديرة والمدن والولايات الأمريكية مع تطبيق نظام الاعتمادات المخصصة.

4-2. الإسهامات الحديثة والمعاصرة:

دشن القرن العشرون الفترة التأريخية الأبرز في التطور العلمي والمعرفي عموماً والعلوم الإدارية والمالية خصوصاً ومنها المحاسبة بكافة فروعها. ومن أهم ملامح ذلك التطور في مجال المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة المحطات الآتية:

(1) شهد القرن التاسع عشر زيادة مهام المحاسبة الحكومية عندما أصبح للجمهور سيطرة أكبر على الثروة عقب الثورات التي أفضت إلى الانتقال في الحكم من الملكية إلى ممثلي الشعب الذي مارس تلك السيطرة من خلال البرلمان، ومن صور ذلك:

أ. ضرورة تقديم ونشر معلومات عن الموارد المالية الحكومية.

ب. تحديد وتقنين المهام الإدارية اليومية الخاصة بالملك والسلطة التشريعية والجهات المركزية الأخرى عن الجهات المختصة بالمالية العامة.

(2) انتشار التوسع الاستعماري أدى إلى انتقال الممارسات المحاسبية في الحكومات الاستعمارية، كبريطانيا وفرنسا، إلى المستعمرات الخاصة بها.

(3) جاءت الفترة التي تلت الحرب العالمية الأولى بتأثيرات عكست التغيرات في طبيعة النظام الاقتصادي، وتوسع وتعقد وتنوع نطاق مهام الحكومات، ومن أبرز تلك التغيرات دخول التخطيط المركزي في الاتحاد السوفيتي سابقاً والذي أدى إلى تغيير المهام الحكومية، ونتج عنه تغيير في أنظمتها المحاسبية.

(4) تطوير التقارير الخاصة بالأموال وذلك في بدايات القرن العشرين، والتي نتج عنها ظهور نظرية الأموال المخصصة، وهي النظرية التي توفر أساساً مناسباً لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح ومنها الوحدات الحكومية.

(5) ترسيخ وتشريع نظم وأساليب إعداد الموازنات العامة، حيث كانت البداية في 1921م عندما باشرت الولايات المتحدة الأمريكية تطبيق الأسلوب الذي عُرف فيما بعد باسم موازنة البنود، وفي 1955م ظهر أسلوب جديد سمي موازنة البرامج والأداء، وفي 1965م أُستحدث أسلوب آخر لتلافي أوجه القصور التي ظهرت في موازنة البرامج والأداء، عُرف باسم موازنة التخطيط والبرمجة، وفي عام 1977م حاولت الحكومة الفدرالية الأمريكية تطبيق نظام الموازنة الصفرية.

(6) شهد القرن العشرون إسهامات واسعة عبر العديد من التنظيمات المهنية المتخصصة في حقل الاقتصاد والمحاسبة عموماً، وتتناول الفقرة التالية أهم تلك المنظمات وإسهاماتها في تنظيم الممارسات المحاسبية الحكومية.

1-4-2 المنظمات المهنية الأمريكية وإسهاماتها:

امتلكت المنظمات الأمريكية المعنية بمهنة المحاسبة الريادة في تطوير العديد من نظريات ومبادئ ومعايير المحاسبة بفروعها المختلفة، فقد كان لإصداراتها تأثيراً واسعاً في الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، والآتي أبرز المنظمات الأمريكية وإسهاماتها في مجال المحاسبة الحكومية:

(1) **اللجنة القومية لمحاسبة المحليات (وحدات الإدارة المحلية) National Committee on Municipal Accounting (NCMA)**: تشكلت هذه اللجنة في عام 1934م لتزويد المهنيين الماليين في الولايات ووحدات الحكم المحلي بأدلة حول قضايا المحاسبة وإعداد التقارير المالية الحكومية. وبعد الحرب العالمية الثانية جرى توسيع نطاق عمل هذه اللجنة فتم إعادة تنظيمها وتغيير مسماها إلى "اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية (NCGA)".

(2) **اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية" National Committee on Governmental Accounting (NCGA)**: في 1968م أصدرت هذه اللجنة كتيباً تحت عنوان "المحاسبة الحكومية والمراجعة وإعداد التقارير المالية"، والتي عرفت: بـ (GAAFR). وفي 1974م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، دراسة بعنوان: "إرشادات للمراجعة في الوحدات الحكومية للولايات والإدارات المحلية"، وعرفت اختصارا بـ (ASLGU) وفيها

اعترف المعهد بمعظم المبادئ المحاسبية التي أصدرتها اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في 1968م. ونتيجة للجدل الذي ثار حول قضية التوفيق بين المتطلبات القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ورغبة في تحقيق الاتساق بين (GAAFR) و (ASLGU)، فقد أُعيد في 1974م هيكلة اللجنة القومية تضمن تغييرها من (لجنة Committee) إلى (مجلس Council) وتصبح تحت اسم: "المجلس القومي للمحاسبة الحكومية" (NCGA).

(3) المجلس القومي للمحاسبة الحكومية National Council on Governmental Accounting (NCGA): في 1979م قام المجلس الجديد بتطوير وإعادة صياغة مبادئ (GAAFR) وأصدر دراسة جديدة بعنوان "مبادئ المحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية"، وهي الدراسة التي شكلت القاعدة الأساس للنظام المعروف باسم: "نظام محاسبة الأموال".

(4) مجلس معايير المحاسبة الحكومية Governmental Accounting Standards Board (GASB): في 1984م ونتيجة للانتقادات الواسعة للقوائم المالية الحكومية بسبب عدم قابليتها للمقارنة مع التقارير المالية لمنشآت قطاع الأعمال، أُنشئ "مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB)" ليخلف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية (NCGA). وقد قدم مجلس معايير المحاسبة الحكومية إسهامات واسعة لمهنة المحاسبة الحكومية من خلال إصدار مفاهيم ومعايير محاسبية حكومية لتطبيقها من قبل الولايات ووحدات الحكم المحلي في أمريكا وانعكس تأثيرها إيجاباً على المستوى الدولي.

(5) مجلس مراقبة المعايير المحاسبية الفدرالي Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB): أُنشئ هذا المجلس في 1990م وذلك بغرض وضع ودراسة المعايير والمبادئ المحاسبية للحكومة الفيدرالية، وأظهرت إصدارات المجلس خلال السنوات الأخيرة التأثر والتنسيق مع إصدارات مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB).

2-4-2 المنظمات الدولية وإسهاماتها:

من أبرز المنظمات الدولية التي أسهمت وما زالت في مجال المحاسبة الحكومية والرقابة المالية، المنظمات الآتية:

1. **منظمة الأمم المتحدة (UN) United Nation**: من أبرز إسهاماتها تبني إصدار نظام الحسابات القومية (SNA) System of National Accounts، حيث صدر لأول مرة في 1968م ثم حُدث بإصدار ثانٍ في 1993م، وظهر الإصدار الثالث والأحدث في2008م. يهدف نظام الحسابات القومية (SNA) إلى وصف نظام وإطار مفاهيمي للحسابات القومية يطبق على اقتصاديات مختلف دول العالم. ويشكل هذا النظام الإطار النظري للمحاسبة القومية، ولنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) Government Finance Statistics.

2. **صندوق النقد الدولي (IMF) International Monetary Fund**: تتولى هذه المنظمة إصدار النظام المسمى دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS)، حيث صدرت الطبعة الأولى منه في 1986م، وتم تحديثها في 2001م والذي اعتمد المحاسبة وفق أساس الاستحقاق. ويهدف هذا النظام إلى وضع نظام دولي كأساس لتحليل وتقييم سياسة المالية العامة، وخصوصاً أداء قطاع الحكومة العامة في أي بلد. الجدير بالإشارة أن العديد من بلدان العالم ومنها اليمن ومعظم البلدان العربية تمسك حساباتها الحكومية وفق هذا النظام ولكن بإتباع الأساس النقدي.

3. **الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants:** تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 1977م، وهو منظمة عالمية متخصصة في تنظيم وتنسيق المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي، وذلك عبر العديد من اللجان والمجالس المنبثقة عنه. وفي مجال المحاسبة الحكومية يتولى عبر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) مسؤولية إصدار معايير محاسبية حكومية دولية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بوحدات قطاع الأعمال، حيث أصدر عدة معايير بدءاً من عام 2000م توجب اعتماد أساس الاستحقاق الكامل، كما أصدر معياراً وحيداً يعتمد الأساس النقدي وذلك لمساعدة البلدان التي مازالت ترغب بتطبيق الأساس النقدي في حساباتها الحكومية. وتهدف هذه المعايير إلى تحسين نوعية الممارسة المحاسبية الحكومية وإعداد

التقارير المتولدة عنها، وتحقيق أفضل تقييم لصنع قرارات الحكومة حول تخصيص الموارد بما يؤدي إلى زيادة الشفافية والمساءلة.

4. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (انتوساي) **International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)**: أُنشئت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) في 1953م، ويبلغ عدد الدول المنضوية في عضويتها 165 دولة. وتساهم هذه المنظمة في تبادل الآراء والتجارب فيما بين أجهزة الرقابة العليا حول العالم، ويتركز اختصاصها بدرجة رئيسية في مجال الرقابة المالية، غير أن لها إسهامات متنوعة في مجال المحاسبة الحكومية، والرقابة الداخلية والبحث والتطوير المحاسبي والرقابي.

3-4-2 الإسهامات العربية:

تعد المنظمة العربية للعلوم الإدارية (تم تعديل تسميتها في 1990م إلى "المنظمة العربية للتنمية الإدارية) أهم منظمة عربية رسمية متخصصة في مجال الإدارة والتنمية على مستوى الوطن العربي، حيث أنشئت في 1961م كمنظمة علمية متخصصة منبثقة عن جامعة الدول العربية، تتألف جمعيتها العمومية من الدول العربية الأعضاء في جامعة الدول العربية. وتهدف إلى تحقيق التنمية الإدارية الشاملة في الوطن العربي، وتطوير الأداء الإداري، ورفع كفاءة الأجهزة الإدارية العربية. ومن أبرز إصداراتها في المحاسبة الحكومية:

أ. النظام المالي الموحد للدول العربية، الصادر سنة 1972م.

ب. النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، الصادر في 1980م.

3- خصائص أنشطة الوحدات الحكومية مقارنة بوحدات قطاع الأعمال:

عزيزي الدارس: إن التعرف على البيئة التي تتسم بها أنشطة الحكومات والوحدات الحكومية ومقارنتها بوحدات قطاع الأعمال سوف يُمكن من الربط السليم بين الأهداف المنشودة من المحاسبة الحكومية والتطبيق أو الممارسة المحاسبية على أرض الواقع، كما يُساعد ذلك في إعطاء التبرير المناسب لوجود المحاسبة الحكومية كفرع مستقل عن فروع المحاسبة الأخرى والذي وصل إلى محاولة تأسيس إطار مفاهيمي مستقل لها. وسيتضح ذلك جلياً بعد دراسة أوجه الاتفاق والاختلاف بين الوحدات الحكومية ووحدات قطاع الأعمال في الفقرات التالية.

1-3 أوجه الاتفاق بين أنشطة الوحدات الحكومية ووحدات قطاع الأعمال:

هناك أوجه اتفاق عديدة بين الوحدات الحكومية ووحدات قطاع الأعمال من أهمها:

(1) كلاهما أطرافاً مكملة لنفس النظام الاقتصادي الذي تعمل فيه، وتستخدم رأسمال مادي، وموارد بشرية لتحقيق أهدافها.

(2) كلاهما يجب أَن تحصلا على موارد نادرة وتحولاها إلى سلع أَو خدمات.

(3) عمليات الإدارة المالية لديهما متماثلة جوهرياً؛ فهما يمتلكان أنظمة معلومات منها نظام محاسبي متكامل يتبع طريقة القيد المزدوج ويوفر المعلومات اللازمة للسلطات والمستخدمين الآخرين لتمكينهم من تخطيط وتوجيه ورقابة وتقييم استخدام الموارد النادرة.

(4) كلاهما يعملان على الاستفادة من المعلومات المالية وغير المالية في استخدام الموارد النادرة باقتصادية وكفاءة وفاعلية.

(5) في بعض الحالات، كلاهما ينتجان سلعاً وخدمات متشابهة مثل، التعليم، والصحة، والأمن.

2-3 أوجه الاختلاف بين أنشطة الوحدات الحكومية ووحدات قطاع الأعمال:

(1) طبيعة الأهداف والوظائف:

- *هدف الربح:* النشاط الحكومي لايستهدف تحقيق الربح، بينما يستهدف نشاط قطاع الأعمال الحصول على الأرباح.
- *الربح أداة تقويم:* يعد الربح في منشآت الأعمال أداة تقويم كفاءة استغلال الموارد المتاحة. غير أن غياب مؤشر الربح في نشاط الوحدات الحكومية لا يعني عدم إمكانية قياس أو تقويم نتائج ذلك النشاط وعدم أهمية هذه النتائج، ولكنه في واقع الأمر مثله مثل أي نشاط آخر هادف ومكلف ويمكن قياسه بدرجة أو بأخرى وتقدير ماحققه من نتائج.
- *الربح أداة توازن:* إن الربح كحافز ومقياس في منشآت الأعمال يلعب دوره كأداة للضبط أو التوازن التلقائي للنشاط الاقتصادي، وذلك لتوافر العلاقة المباشرة والتأثيرات المتبادلة بين المنتج والمستهلك، وتفاعل قوى العرض والطلب ليسود مبدأ البقاء للأصلح. في حين أن غياب الربح في الوحدات الحكومية يجعلها تفتقر إلى مقومات الضبط أو التوازن التلقائي، وهو الأمر الذي استلزم إيجاد أسلوب بديل لضبط ورقابة عمليات هذه

الوحدات، ويتمثل هذا الأسلوب في قوانين ولوائح تعكس قواعد إدارية تُفرض من جهات خارجية أو من داخل الوحدة، حيث يترتب على الالتزام بها أن تصبح الرقابة الإدارية ورقابة العمليات أكثر تعقيدا منها في منشآت الأعمال.

- *اختلاف الوظائف:* نتيجة لاختلاف الأهداف فالوظائف هي الأخرى سوف تختلف، فوظائف الوحدات الحكومية واسعة ومتعددة، على سبيل المثال الدفاع، والخارجية، وتقديم الخدمات العامة، والحفاظ على الاستقرار المالي للدولة، وتنمية الصناعة والتجارة، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية. في حين أن منشآت الأعمال تعمل على توفير السلع وتقديم الخدمات بمقابل نقدي، وذلك لعدة أغراض، كتحقيق عائد على الاستثمار أو التوسع في أحد ميادين النشاط.

(2) الموازنات والقوائم (التقارير) المالية السنوية:

أ. *إلزامية الموازنة:* في النشاط الحكومي يلزم وجوباً إعداد موازنة عامة سنوية طبقاً للدستور، أما منشآت الأعمال فهي غالباً ليست مجبرة على إعداد مثل هذه الموازنة.

ب. *أهمية الموازنة:* تعتبر الموازنة العامة في النشاط الحكومي بمثابة حجر الزاوية وذروة العملية السياسية والمرجع الرئيسي في الرقابة والمساءلة العامة. في حين أنها في منشآت الأعمال مجرد وثيقة داخلية نادراً ما تكون متاحة لمستخدمي المعلومات.

ج. *أهمية الحسابات الختامية:* في النشاط الحكومي لاتحظى تقارير الحسابات الختامية بنفس درجة أهمية الموازنة العامة، فهي في الغالب لاتختلف عما سبق تقديمه في الموازنة العامة. لكن الحسابات الختامية في منشآت الأعمال (تسمى أيضا القوائم المالية) تحظى باهتمام كبير خصوصاً القوائم المالية الخاصة بالشركات الكبرى المتداول أسهمها في الأسواق المالية، حيث يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات هامة وكثيرة كقرارات الاستثمار، والتمويل، وتوزيع الأرباح، وربط الضرائب وغيرها.

(3) المقابلة بين الإيرادات والمصروفات:

يقوم مبدأ المقابلة في المحاسبة على أن الاعتراف بالنفقات يجب أن يتم في نفس الفترة الملازمة لتحقق الإيرادات. وينطبق هذا المبدأ بوضوح على وحدات قطاع الأعمال، غير أن له معنى مختلف في الحكومات، إذ أن معظم إيرادات الحكومات تأتي من الضرائب التي يتم تحصيلها إجباراً وليس اختياراً، ودافعي الضريبة لايخولهم دفعها الحصول بشكل مباشر لأي منفعة أو

خدمة عامة أو خاصة، فلايوجد ثمة علاقة بين مايدفعه الفرد من ضريبة وما يحصل عليه من خدمات، لأن تقرير وفرض الضرائب على الأفراد يتم وفقا لمقدرتهم المالية، بينما حصولهم على الخدمات العامة يتم وفقاً لحاجاتهم إليها.

(4) السوق التنافسية:

الوحدات الحكومية تحكمها موازناتها بشكل رئيسي، أما وحدات قطاع الأعمال فيحكمها بدرجة أساسية وضع المنافسة في السوق.

(5) مصادر الموارد:

تأتي موارد الوحدات الحكومية استناداً إلى السلطة المخولة لها إما إجباراً كالضرائب أو من خلال التبرعات والمنح أو من خلال عوائد الموارد الطبيعية. أما منشآت الأعمال فتأتي مواردها من استثمارات المساهمين أو الملاك ومن مبيعات السلع والخدمات.

(6) القيود على الموارد:

تخضع الموارد الحكومية لقيود تشريعية تفرضها الدساتير والقوانين والتي تحدد مجالات إنفاقها. أما منشآت الأعمال فقد تخضع لقيود وشروط تفرض من قبل المساهمين وقد تترك الحرية للإدارة في توجيه الموارد.

(7) العائد على الملكية:

ليس للحكومات مايعرف بعوائد ملكية، فلا يوجد مساهمون أو رؤوس أموال تستخدمها تلك الحكومات في تسيير أنشطتها المختلفة، بل تحصل على الأموال من خلال فرض ضرائب أو رسوم أو عوائد، وبالتالي فهي ملكية عامة لجميع أفراد الشعب. في حين أن منشآت الأعمال تنشأ كما هو معروف عن طريق رؤوس الأموال التي يستثمرها الملاك أو المساهمون وفقاً للضوابط والقوانين المنظمة لذلك، وبالتالي فهؤلاء الملاك أو المساهمون يسعون وراء العائد على رؤوس أموالهم التي استثمروها في تلك المنشآت.

(8) حقوق الأجيال:

تتطلب المعاملات الحكومية مراعاة الحاجة للاطمئنان على حقوق الأجيال أو ما يسمى بحقوق مابين الفترات (Inter-period Equity)، وهو مفهوم يطلق عند قيام المواطنين بالدفع

لقاء الخدمات التي استلموها ولا يقومون بنقل أعباءها إلى أطفالهم. وهي خاصية تتفرد بها الحكومات عن منشآت الأعمال.

(9) العائد على الموجودات الرأسمالية:

إن اقتناء الموجودات الرأسمالية كالأصول الثابتة في منشآت الأعمال يستند إلى المفهوم الاقتصادي للأصل والذي يعرف بأنه: "القيمة الحالية أو القيمة المخصومة للتدفقات النقدية الداخلة التي سيولدها الأصل، أو التدفقات النقدية الخارجة التي يمكن للوحدة تجنبها من وراء اقتناء الأصل". أما الوحدات الحكومية فاقتناءها للأصول الثابتة ليس بغرض أن تُدر إيرادات أو تدفقات نقدية أو تُخفض التكاليف، بل تهدف إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية وتلبية الاحتياجات الضرورية كالطرقات والجسور والجامعات والمدارس وموجودات البنية التحتية المختلفة.

3-3 أثر جوانب الاختلاف على الممارسات المحاسبية الحكومية:

في نهاية دراسة جوانب الاختلاف السابقة سوف يثار تساؤل مفاده:

ما أثر جوانب الاختلاف بين أنشطة الوحدات الحكومية ووحدات قطاع الأعمال على الممارسات المحاسبية الحكومية، أو بصيغة أخرى: لماذا تم دراسة ومناقشة جوانب الإختلاف بين أنشطة الوحدات الحكومية وأنشطة وحدات قطاع الأعمال؟

الإجابة على ذلك، أن جوانب الاختلاف تؤدي إلى بروز مشاكل عديدة يجب التعامل معها عند تنظيم الممارسات المحاسبية الحكومية وإعداد التقارير المالية السنوية. تتضمن هذه المشاكل:

(1) الحاجة إلى بيان مدى الالتزام بالقيود المفروضة على استخدام الموارد المالية.

(2) الحاجة إلى تضمين التقارير المالية السنوية بالتخصيصات المالية المعتمدة في الموازنة.

(3) صعوبة قياس وإعداد التقارير المالية عن كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في توفير الخدمات، وذلك بسبب انعدام هدف الربح كعامل توازن تلقائي.

(4) وجود فرص إخفاء أو تمويه الاستخدام أو الاستفادة من الموارد لأغراض متنوعة.

(5) افتقاد إمكانية المقارنة بطريقة متماثلة بين التقارير المالية لدائرتين حكوميتين تؤديان وظيفتين مختلفتين.

(6) المحددات والقيود المتعلقة بالنظام الضريبي والديون (على سبيل المثال، متطلبات الإقرار والتحصيل والتحاسب الضريبي، إنفاق القروض أو تقديم قروض وفق قواعد صارمة).

(7) التأثير على الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية وإعداد التقارير المالية بسبب أن حدوث تجاوز في إنفاق التخصيصات المعتمدة يعتبر انتهاكاً للقانون.

4- مدخل إلى المحاسبة الحكومية:

عزيزي الدارس؛ استنادا للسمات الفريدة التي تميز الوحدات الحكومية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية، واستحالة تطبيق مفاهيم المحاسبة المالية على معاملاتها المالية، فقد استوجب ذلك سعي المنظمات المهنية المتخصصة إلى محاولة وضع إطار متكامل يسترشد به في تنظيم الممارسات المحاسبية لدى وحدات الحكومة العامة. ويتضمن مثل هذا الإطار العديد من المفاهيم والتي سيتم تناولها تباعا في هذا القسم والأقسام التالية.

4-1 تعريف المحاسبة الحكومية:

لوضع تعريف مناسب للمحاسبة الحكومية هناك عدة آراء واجتهادات يسترشد بها في تحديد طبيعتها ووظيفتها الأساسية. وبما أن المحاسبة الحكومية فرع من فروع المحاسبة، فمن المنطقي ربط تعريفها بالتعريف العام للمحاسبة، فضلاً عن ملائمة الأخذ بالمنظور الحديث للمحاسبة والذي يرى بأنها نظام معلومات، وفقاً لذلك فالمحاسبة الحكومية يمكن تعريفها بأنها:

"أحد فروع المحاسبة المعنية بقياس وتسجيل وتفسير المعاملات المالية والأحداث الأخرى ذات العلاقة بتحصيل واستخدام الموارد العامة لدى الجهات والوحدات الحكومية الإدارية، وبما يمكن من توفير وتوصيل معلومات مفيدة للمستخدمين في القيام بالمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات".

يتضمن التعريف السابق ثلاثة أركان ترتكز عليها المحاسبة الحكومية تتمثل في، نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية، ومرجعية المحاسبة الحكومية، والوظيفة الرئيسية للمحاسبة الحكومية، والآتي تفصيلا لمضامين هذه الأركان الثلاثة:

4-1-1 نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية:

ينحصر نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية الإدارية، وهذه الوحدات تختلف كثيرا عن الوحدات الاقتصادية الحكومية والمعروفة "بوحدات القطاع العام والمختلط" والتي تزاول أنشطة كتلك التي يزاولها القطاع الخاص. وتكمن أهمية تحديد هذا النطاق أن الوحدات الاقتصادية الحكومية تمسك حساباتها وفق قواعد المحاسبة المالية، وفي بعض البلدان كما هو الحال في اليمن ومصر تُلزم بإتباع نظام واحد يعرف بـ "النظام المحاسبي الموحد".

وللتمييز بين الوحدات الحكومية الإدارية والوحدات الاقتصادية الحكومية يمكن الاسترشاد بتعريف الوحدات الاقتصادية الحكومية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) والتي أطلق عليها "منشآت الأعمال الحكومية Government Business Enterprise"، حيث جاء فيه: "إن منشآت الأعمال الحكومية هي تلك المنشآت التي ينبغي أن يتوافر فيها كافة الخصائص الآتية:

(1) تمتلك صلاحية التعاقد باسمها الخاص.

(2) توكل إليها السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال.

(3) تبيع السلع والخدمات أثناء سير عملها الطبيعي بربح أو استرداد تكلفتها الكاملة.

(4) عدم اعتمادها على تمويل حكومي مستمر حتى تحافظ على استمراريتها (باستثناء شراء المنتجات على أساس تجاري).

(5) تسيطر عليها وحدة حكومية إدارية.

2-1-4 مرجعية (حاكمية) المحاسبة الحكومية:

بما أن المحاسبة الحكومية أحد فروع المحاسبة ونطاق تطبيقها محصورا بالوحدات الحكومية الإدارية، في هذه الحالة لابد من اتساق وخضوع ممارستها لمرجعين رئيسيين الأول مهني مصدرة مهنة المحاسبة، والآخر رسمي مصدره التشريعات والنظم الرسمية، وبيانهما على النحو الآتي:

(1) **المرجعية المهنية:** تتمثل في مصدرين:

الأول: قواعد أو مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً: وذلك في حدود القابلية للتطبيق في الوحدات الحكومية. ومن تلك القواعد أو المبادئ، القيد المزدوج، وفرضيات المحاسبة، وأسس القياس، والقوائم المالية وعناصرها، والأسس المحاسبية.

الثاني: الإصدارات المهنية الخاصة بالمحاسبة الحكومية: مثل إصدارات المنظمات المهنية الوطنية المستقلة عن الحكومة، والنشرات والمعايير المحاسبية الحكومية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)، وإصدارات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI)، والمنظمات المهنية الأخرى.

(2) **المرجعية الرسمية:** تتمثل في التشريعات الحكومية والتي من أهمها، الدستور، والقانون المالي، والقوانين واللوائح الأخرى ذات العلاقة، إضافة إلى القرارات

والتوجيهات والنظم المالية والإدارية الصادرة من الجهات الحكومية المختصة وعلى رأسها وزارة المالية.

3-1-4 وظيفة المحاسبة الحكومية:

تتمثل وظيفة المحاسبة الحكومية الرئيسية في "توفير معلومات مفيدة لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية في المساءلة واتخاذ القرارات وفي الرقابة وتقييم الأداء". وهذه الوظيفة أو الهدف تعكس الأخذ بالمفهوم النظري المسمى بالمدخل النفعي في تحديد أهداف المحاسبة الحكومية، والذي تتناوله الفقرة التالية بالتفصيل.

2-4 أهداف المحاسبة الحكومية:

استناداً للتعريف السابق للمحاسبة الحكومية، فالهدف النهائي منها هو إنتاج وتوفير معلومات مفيدة وتوصيلها لمستخدمي تلك المعلومات، أي أن أهداف المحاسبة الحكومية سوف تتحدد في ضوء فائدة المعلومات المتولدة عنها. ويعبر عن تلك الفكرة المدخل النظري المعروف بمدخل فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات أو *"المدخل النفعي Utilitarian Approach"*. ويتلخص مضمون المدخل النفعي في تحديد أهداف المحاسبة، أن الأهداف يجب أن تشتق أو تعكس منفعة أو فائدة المعلومات في تلبية احتياجات مستخدميها.

وفي إطار الأخذ بهذا المدخل في تحديد أهداف المحاسبة الحكومية فالأمر يستدعي تحديد فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية وفي ضوء احتياجاتهم من المعلومات المالية يتم استنباط أهداف المحاسبة الحكومية.

1-2-4 تحديد فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية:

أظهرت العديد من الدراسات المهنية في مجال المحاسبة الحكومية الدولية منها والوطنية أن فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية يمكن حصرها في الفئات الآتية:

(1) **السلطة التشريعية والهيئات الحاكمة:** هم أولئك المنتخبون من الشعب الذين يفوضون الحكومة ووحداتها صلاحية إدارة الشئون المالية العامة.

(2) **الجمهور ومنظمات المجتمع المدني:** تشمل هذه الفئة كافة أفراد الشعب كدافعي الضرائب، والتنظيمات الشعبية المختلفة كالأحزاب والنقابات والجمعيات الخيرية والمتخصصة، والمستفيدين من الدعم الحكومي، والمنتفعين والمعنيين بأموال الأمانة كالأوقاف والتقاعد.

(3) المستثمرون والدائنون: تشمل هذه الفئة المستثمرون في أوراق مالية حكومية كأذون الخزانة، وكذا الدائنون الآخرون الذين يتعاقدون مع الحكومة في توفير السلع والخدمات.

(4) المولون والمانحون: تشمل هذه الفئة الحكومات المانحة للإعانات والمنح والقروض، وكذا المنظمات التمويلية الدولية والإقليمية المختلفة.

(5) المسؤولون الداخليون والأجهزة المركزية التنفيذية: تشمل المستويات العليا من السلطة التنفيذية، والأجهزة التخطيطية والرقابية على المستوى القومي مثل وزارة التخطيط، وزارة المالية، وزارة الخدمة المدنية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتعد هذه الفئة مستخدم رئيسي للمعلومات المحاسبية الحكومية وبالذات عند وجود حكم محلي واسع الصلاحيات.

(6) المحللون الاقتصاديون والماليون: تتضمن وسائل الإعلام العامة والمتخصصة في الأمور المالية، إضافة إلى المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية المتخصصة في التحليل المالي والاقتصادي التي تراجع وتحلل وتنشر معلومات إلى المستخدمين الآخرين. على سبيل المثال يعد صندوق النقد الدولي أبرز المنظمات الدولية المهتمة ببيانات المالية العامة حيث يعمل على مراقبة سلامة الاقتصاد العالمي والقطري ويطلق الإشارات التحذيرية لمنع وقوع الأزمات الاقتصادية والمالية ومساعدة البلدان في الخروج منها.

2-2-4 تحديد أهداف المحاسبة الحكومية:

استنادا للتحديد سالف الذكر لمستخدمي المعلومات المالية الحكومية، فإن احتياجاتهم من المعلومات المالية التي تستدعي الاستجابة لها سوف تنعكس في صورة أهداف توجه جهود مختلف مكونات نظم المعلومات المحاسبية الحكومية نحو تحقيقها. وعليه فإن أهداف المحاسبة الحكومية المعبرة عن احتياجات المستخدمين يمكن استنباطها على النحو الآتي:

الهدف العام: توفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، ولإبراء ذمة الحكومة والوحدات الحكومية عند المساءلة عن الموارد الموكلة لها.

الأهداف التفصيلية: من الهدف العام أعلاه سوف تتفرع الخمسة الأهداف الآتية:

الهدف الأول: المساءلة: يقصد بالمساءلة، الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي أو حتى للناخبين ولكل من له حق أو مبرر في إجراء المساءلة. ويتحقق هدف المساءلة من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات تكون مفيدة في:

1. تحديد ما إذا كانت إيرادات السنة الحالية كافية لتغطية نفقاتها.
2. تحديد ما إذا كان الحصول على الموارد المالية واستخدامها قد تم وفقا للموازنة المعتمدة.
3. تحديد ما إذا كان الحصول على الموارد المالية واستخدامها قد تم وفقا للمتطلبات التعاقدية.
4. تحديد مدى الالتزام بالقوانين والقواعد والنظم ذات العلاقة.
5. تقييم جهود وإنجازات الوحدات الحكومية، بما يمكن من المساعدة في تقييم كفاءة وفاعلية وأداء هذه الوحدات.

الهدف الثاني: مصادر واستخدامات الموارد: مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوية على مستوى الحكومة ككل وعلى مستوى كل وحدة إدارية حكومية. ويتحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

1. مصادر وتوزيع واستخدام الموارد المالية.
2. كيفية قيام الحكومة أو الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية.
3. تقييم قدرة الحكومة أو الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها.
4. مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانوناً.

الهدف الثالث: الوضع المالي: مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الحكومة أو الوحدة الحكومية، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. ويتحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

1. الوضع أو المركز المالي للحكومة أو الوحدة الحكومية والتغيرات فيه.
2. القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.

الهدف الرابع: الأنظمة والرقابة: مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في فهم وتقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية والمحاسبة والرقابة المالية والإدارية. ويتأتى ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في:

1. التأكد من أن تنفيذ المعاملات المالية قد تم استنادا لقانون الموازنة، والقوانين المالية، والقواعد واللوائح والصلاحيات والنظم الأخرى ذات الصلة.

2. التأكد من أن الأصول المملوكة للدولة قد تم حمايتها والمحافظة عليها بشكل صحيح لردع الاحتيال والتبذير وسوء الاستخدام.

الهدف الخامس: الحسابات القومية: يجب أن يوفر نظام المحاسبة الحكومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية. وتزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسك حساباتها الحكومية وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) والذي يستند إلى مفاهيم ومبادئ نظام الحسابات القومية (SNA).

5- مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية:

5-1 أهمية تحديد الوحدة المحاسبية الحكومية:

يعد مفهوم الوحدة (The Entity) ركناً أساسيا من أركان المعرفة المحاسبية، وأحد افتراضاتها الرئيسية التي تضمنها الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وقد أكدت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) على ذلك في أحد تقاريرها إذ جاء فيه: "يعتبر مفهوم الوحدة المحاسبية أحد المفاهيم الأساسية والضرورية للمحاسبة، فإذا كانت المحاسبة نظاماً للمعلومات، فإن مفهوم الوحدة المحاسبية يحدد نطاق هذا النظام، ويحدد للمحاسبين مجالات الاهتمام التي تجمع عنها المعلومات المحاسبية ويُعد عنها التقارير المالية".

ويقصد بمفهوم الوحدة بأبسط صورة: *"استقلال الوحدة الاقتصادية (المنظمة) عن غيرها من الوحدات، فضلاً عن استقلال هذه الوحدة الاقتصادية عن ملاكها"*.

ويتعلق تفسير معنى الاستقلال بالناحية القانونية أحياناً، وأحياناً أخرى استقلال الوحدة كوحدة أعمال بغض النظر عن التفسير القانوني.

غير أن هذا المفهوم وإن كان واضحاً بعض الشيء في المحاسبة لدى وحدات قطاع الأعمال، إلا أنه في المحاسبة الحكومية يواجه إشكالات عدة. وتوفر نظريات الوحدة المحاسبية المعرفة اللازمة والإجابة الكافية لذلك.

5-2 نظريات الوحدة المحاسبية الحكومية:

قدم الفكر المحاسبي عبر تاريخه عدة نظريات لتفسير مفهوم الوحدة المحاسبية، ويتفق الكثيرون بأن أهم ثلاث نظريات تعني بهذه القضية هي: نظرية الملكية، ونظرية الشخصية المعنوية، ونظرية الأموال المخصصة. لذا سوف يتم تناول تلك النظريات في سياق ثلاثة عناوين

فرعية هي، مضامين النظرية، ومفاهيم النظرية، ومدى ملائمة النظرية للتطبيق في المحاسبة الحكومية.

1-2-5 نظرية الملكية The Proprietary Theory:

يطلق عليها أحياناً نظرية أصحاب المشروع، أو نظرية رأس المال، وترجع هذه النظرية إلى القرن التاسع عشر عندما كانت المشروعات السائدة على شكل مشروعات فردية أو شركات تضامن تقوم بعمليات تجارية محدودة، حيث السمة الأساسية فيها اندماج الملكية مع الإدارة.

أولا: مضامين النظرية: تتلخص مضامين نظرية الملكية في الآتي:

1. تنظر للمشروع من زاوية ملاكه، ولاتفرق بين شخصية المشروع وشخصية أصحابه.
2. تُمسك السجلات والدفاتر وتُعد القوائم المالية من وجهة نظر مالك أو ملاك المشروع.
3. تنحصر وظيفة النظام المحاسبي في تتبع التغيرات التي تطرأ على حقوق ملاك المشروع وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها، وقياس مقدارها من فترة مالية لأخرى.

ثانيا: مفاهيم النظرية: تقدم نظرية الملكية المفاهيم المحاسبية الآتية:

1. *الموجودات (الأصول)*: موارد اقتصادية يمتلكها مالك المشروع، وليس المشروع نفسه.
2. *المطلوبات (الخصوم)*: التزامات على المالك وليست التزامات على المشروع. كما أن مسؤولية مالك أو ملاك المشروع مسؤولية غير محدودة ولا تقتصر على رأس المال.
3. *الإيرادات والمصروفات*: تمثل الإيرادات زيادة في رأس المال، وتمثل المصروفات نقص في رأس المال.
4. *رأس المال*: يعبر عن صافي حقوق ملاك المشروع، أي الفرق بين الأصول والخصوم.
5. *نتائج الأعمال (الربح/الخسارة)*: تمثل صافي الزيادة/النقص في حقوق أصحاب المشروع.
6. *معادلة الميزانية*: **صافي حقوق الملكية = الموجودات – المطلوبات**

ثالثا: مدى ملائمة النظرية لتفسير مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية: عند الأخذ بمفاهيم هذه النظرية لتفسير مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية نجد أن:

1. الوحدة الحكومية لايملكها فرد أو أفراد معينين بل تملكها الدولة أو الشعب.
2. انعدام عنصر الربح كهدف للتصرفات المالية للوحدة المحاسبية الحكومية.
3. ليس للحكومة أو الوحدة الحكومية رأس مال أو عوائد ملكية.
4. استحالة تأمين المقابلة بين إيرادات ومصروفات الوحدة المحاسبية الحكومية.

وبناء على تلك النتائج يتضح التعارض الشاسع بين مفاهيم نظرية الملكية وخصائص الوحدات الحكومية يستحيل معها أن تكون هذه النظرية قابلة للتطبيق في المحاسبة الحكومية.

2-2-5 نظرية الشخصية المعنوية The Entity Theory:

يطلق عليها أيضا نظرية الوحدة أو الكيان، وقد ظهرت في أوائل القرن العشرين عندما أصبحت الشركة المساهمة هي الشكل القانوني السائد للمشروع التجاري، والتي اتسمت بانفصال الملكية عن الإدارة وتعقد عملياتها الإدارية وكبر حجم مشروعاتها وتأثيرها الواسع على الاقتصاد.

أولا: مضامين النظرية: تتلخص فكرة وأهم مضامين نظرية الشخصية المعنوية في الآتي:

1. يعتبر المشروع وحدة مستقلة بذاتها لها ذمة مالية منفصلة عن الذمة المالية للمساهمين أو أولئك الذين قدموا لها رأس المال، وبعبارة أخرى: فالمشروع أو الوحدة الاقتصادية هي التي تمثل مركز الاهتمام المحاسبي وليس المالك كما هو الأمر في نظرية الملكية.
2. تُمسك السجلات والدفاتر وتُعد القوائم المالية من وجهة نظر المشروع، وليس المالك.
3. يوفر النظام المحاسبي معلومات وبيانات تحليلية لإظهار مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموجودات التي يمتلكها المشروع.

ثانيا: مفاهيم النظرية: تقدم نظرية الشخصية المعنوية المفاهيم المحاسبية الآتية:

1. *الموجودات (الأصول):* تعتبر ملكاً للمشروع ككيان أو شخصية معنوية مستقلة.
2. *المطلوبات (الخصوم):* تعتبر التزاماً على المشروع.
3. *الإيرادات والمصروفات:* تتكون إيرادات المشروع من مجموع القيم المالية التي تستحق له نظير تأديته لخدمات أو بيعه منتجات للغير، أما المصروفات فهي تكلفة الحصول على الإيرادات.
4. *رأس المال:* هو حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزام على المشروع لأصحابه.
5. *نتائج الأعمال (الربح/الخسارة):* يعتبر صافي الربح زيادة في قيمة الموجودات التي تمتلكها هذه الشخصية المعنوية، كما أن صافي الخسارة يعتبر إنقاص في قيمة تلك الموجودات.
6. *معادلة الميزانية:* **الموجودات = المطلوبات**

ثالثا: مدى ملائمة النظرية لتفسير الوحدة المحاسبية الحكومية: حققت نظرية الشخصية المعنوية نجاحات كبيرة في المشروعات التجارية خصوصا شركات الأموال، لكن الأمر كان

مغايرا في تفسير الوحدة المحاسبية الحكومية وذلك لنفس الأسباب التي واجهتها نظرية الملكية، إضافة إلى أسباب أخرى من أهمها:

(1) استمرت في النظر للوحدة المحاسبية من زاوية التشخيص [شخصية حقيقية (أصحاب المشروع)، أو شخصية اعتبارية (المشروع)]، وفي الحكومات يصعب النظر إلى الجهة الحكومية كالوزارة أو الهيئة أو المجلس كشخصية اعتبارية مستقلة تماماً عن شخصية الدولة أو الوحدات الإدارية الحكومية الأخرى، فهناك تكامل بينها وتخصص فمنها جهات إنفاقية كالتعليم والدفاع والأمن، وأخرى إيراديه كالنفط والضرائب.

(2) يستحيل الأخذ بمفاهيم هذه النظرية في تفسير مصدر القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية الحكومية. بمعنى آخر، لايمكن القول أن إيرادات الوحدة الحكومية هي المبالغ التي تولت مسؤولية جبايتها، وأن مصروفاتها هي المبالغ التي تنفقها في حدود ماتسمح به الإيرادات التي تولت جبايتها. إذ من غير المعقول توزيع مسؤولية جباية الإيرادات المختلفة على الوحدات المحاسبية بمعيار ماتحتاجه من مبالغ لمواجهة الأعمال المكلفة بها، وذلك لصعوبات إدارية وتنظيمية كثيرة.

(3) لاتتفق مفاهيم نظرية الشخصية المعنوية مع بعض القواعد والتشريعات المنظمة لجباية وإنفاق الموارد العامة. من ذلك أن القانون لايجيز للوحدات الحكومية التصرف في الإيرادات التي تتولى جبايتها، إذ يجب أن توضع كافة إيرادات الدولة في حساب واحد ليتم من خلاله ووفق موازنة عامة معتمدة قانوناً تخصيص الموارد التي تحتاج إليها كل وحدة وتحديد مجالات إنفاقها.

نستنتج مماسبق، أن مفاهيم نظرية الشخصية المعنوية تظل متعارضة مع خصائص أنشطة الوحدات الحكومية، وهو مايشير إلى عجزها في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية الحكومية وصعوبة تطبيقها في المحاسبة الحكومية.

3-2-5 نظرية الأموال المخصصة The Fund Theory:

يطلق عليها أيضاً مفهوم الاعتمادات، وفكرتها في الأساس اقتصادية، أما محاسبياً فقد طورها الأستاذ (Vattar) عام 1947م، ومما نقل عنه أن الوحدة المحاسبية يجب أن تكون خالية من التشخيص، وحدودها واضحة بشكل كاف، ويجب أن تكون قابلة للتطبيق في أشكال متنوعة من المنظمات وأنواع مختلفة من الأنشطة.

أولا: مضامين النظرية: إن أساس نظرية الأموال المخصصة يتضمن:

(1) استبعاد العلاقة الشخصية بين ملاك المشروع والموجودات كحقوق ملكية التي تبنى عليها نظرية الملكية.

(2) استبعاد مفهوم تشخيص المنشأة كشخصية اعتبارية مستقلة من حيث كونها وحدة اقتصادية وقانونية بنظر القانون حسب مفهوم نظرية الشخصية المعنوية المستقلة.

(3) تقوم بالتركيز على الأموال بدلاً من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.

(4) مفهوم المال (The Fund) وفق هذه النظرية يختلف عن مفهومه الشائع في الوحدات التجارية، والذي يستخدم للتعبير عن الموقف النقدي أو السيولة، إذا يُنظر للمال وفق نظرية الأموال المخصصة بأنه: *"وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية في تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض النتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً"*.

(5) الوحدة المحاسبية طبقاً لنظرية الأموال المخصصة تفسر على أنها: مجموعة من الأصول أو الموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصص من أجله، فدائرة اهتمام النظرية هو النشاط المعني.

(6) يوفر النظام المحاسبي المعلومات عن كل نشاط من حيث الموارد المخصصة له وكيفية استخدامها في حدود القيود والمحددات الخاصة بذلك. ويعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من السجلات والدفاتر البيانية والإحصائية إلى جانب الدفاتر والسجلات المحاسبية للمساعدة في متابعة استخدام الموارد الاقتصادية في الأغراض المحددة لها.

ثانيا: مفاهيم النظرية: تقدم هذه النظرية المفاهيم المحاسبية الآتية:

1. *الموجودات:* هي الموارد الاقتصادية أو الإمكانيات المتجمعة لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها.
2. *المطلوبات:* تمثل قيوداً على استخدام موجودات الوحدة المحاسبية ومواردها.

3. *الإيرادات والمصروفات:* تعتبر تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها بحيث تؤدي نتيجتها الصافية إلى التوازن الحسابي.

4. *معادلة الميزانية:* تأخذ معادلة الميزانية وفقاً لنظرية الأموال المخصصة الصورة الآتية:

{ الموجودات والموارد المخصصة للوحدة المحاسبية } = { القيود التي تُحدد استخدام الوحدة المحاسبية لموجوداتها ومواردها }

ثالثا: مدى ملائمة النظرية لتفسير الوحدة المحاسبية الحكومية: حظيت نظرية الأموال المخصصة بقبول عالمي واسع للتطبيق في محاسبة الوحدات الحكومية إضافة إلى الوحدات غير الهادفة للربح، وذلك لنجاحها في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية الحكومية وتفسير أصولها وخصومها وإيراداتها ومصروفاتها. ويعد نظام محاسبة الأموال المعمول به في أمريكا أحد التطبيقات العملية الناجحة للنظرية في المحاسبة الحكومية. وذلك كما توضحه الفقرة التالية.

3-5 نظام محاسبة الأموال Fund Accounting System:

أصدر المجلس القومي للمحاسبة الحكومية الأمريكي (NCGA) في عام 1979م دراسته التي تضمنت ماعرف بـ "مبادئ المحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية"، وهي المبادئ التي أسست مايعرف حاليا بنظام محاسبة الأموال. وتضمنت تلك المبادئ العديد من الأحكام والقواعد من أهمها مايلي:

المبدأ الثاني: وضع هذا المبدأ تفسير الوحدة المحاسبية الحكومية حيث ينص بالآتي:

"ينبغي تصميم وتشغيل الأنظمة المحاسبية الحكومية على أساس المال. ويعرف المال (Fund) بأنه: "وحدة مالية ومحاسبية مستقلة، تتضمن مجموعة حسابات متوازنة ذاتياً، والتي تُسجل فيها النقدية وأية موارد مالية أخرى، ومتزامناً مع ما يرتبط بها من التزامات وحقوق أو أرصدة متبقية للمال، وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات. ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة".

يلاحظ من خلال التعريف السابق، أن المال ينجز أهدافه "طبقا لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة". ومثل هذه القيود تستلزم وجود وحدات محاسبية مستقلة، وأن يتم تصميم النظام المحاسبي ليفصح عن مدى الالتزام بتلك القيود المفروضة، فالسجلات المحاسبية يجب أن توضح، على سبيل المثال، أن الموارد المحصلة من قرض مخصص لتمويل سفلتة طريق قد

استخدمت فعلاً في هذا الغرض. ولذلك فإن مثل هذه القيود تتطلب تقسيم السجلات المحاسبية في التنظيمات الحكومية إلى وحدات متوازنة ذاتيا.

ويعني ماتقدم أن القيود ترتبط بنشأة المال وكيفية التصرف في موارده. فإذا أنشئ المال من موارد سيادية (مثل الضرائب وإيرادات الثروة الطبيعية)، فالقانون يحدد نوع المال وأهدافه، ويحدد الواقعة المنشئة لموارده. فقد ينص النظام المالي في دولة معينة على تجميع كل الموارد المالية للدولة في مال عام واحد يتم الإنفاق منه بنص القانون لتوفير الخدمات السيادية والإجتماعية وغيرها من الخدمات التي تقدمها الدولة. وهذا النوع من الأموال يعتبر موارد قابلة للتخصيص أو موارد غير مقيدة أو غير مشروطة. وعلى العكس من ذلك قد يتم إنشاء مال لإنجاز غرض معين مثل فرض ضريبة تخصص حصيلتها لنظافة وتطوير المدينة، في هذه الحالة يصبح هذا المال موارد غير قابلة للتخصيص أو موارد مقيدة أو مشروطة.

يترتب على ذلك أن تتعدد الوحدات المحاسبية بحيث تتولى كل وحدة مسك السجلات للمحاسبة عن أحد الأموال وفق القيود المفروضة عليه. ولمزيد من الإيضاح يقدم البعض تصنيفا للأموال المقيدة وغير المقيدة من زاوية مدى قابليتها أو عدم قابليتها للإنفاق، وذلك على النحو الآتي:

1. ***الأموال القابلة للإنفاق:*** هي موارد مالية تخصص لإنجاز هدف معين وتتجدد سنويا في أغلب الأحوال إذا كانت موارد المال تحصل إجبارياً بنص القانون (مثل الضرائب) أو إذا كانت تتولد من إيرادات الثروة الطبيعية، وقد تتجدد أحياناً وفقاً لشروط المانح. ومع أن أهداف المال يتم تنفيذها بواسطة عدد من التنظيمات الإدارية، فإن المال ذاته يعتبر هو الوحدة المحاسبية ومن ثم يكون هو موضوع القياس والاتصال المحاسبي.
2. ***الأموال غير القابلة للإنفاق:*** هي عبارة عن موارد مالية ساهمت بها الدولة من أموالها القابلة للإنفاق لإنشاء تنظيمات حكومية عامة بهدف توفير خدمات بمقابل مثل، مساهمات الحكومة في رؤوس أموال وحقوق الملكية في المؤسسات العامة والمختلطة. ولذلك فهذه الأموال تعتبر رأس مال دائم لمثل هذا النوع من التنظيمات، حيث يُستغل في توليد إيرادات تُستخدم في تمويل العمليات الجارية. وفي هذا النوع من الأموال يعتبر "التنظيم" مرادفاً "للمال" ومن ثم يعتبر التنظيم هو الوحدة المحاسبية ويكون هو موضوعا للقياس والاتصال المحاسبي. وبالتالي لايسري على هذه الأموال مفهوم الأموال بالمعنى المتقدم، لأنها ترتبط

بالتنظيمات التي لاتنتمي لقطاع الأعمال ولكنها في نفس الوقت تمارس أنشطه مماثلة لتلك التي تمارسها تنظيمات الأعمال ومن ثم فهي لاتخضع لنظام محاسبة الأموال.

والشكل (1 -1) أدناه يوضح العلاقة بين القيود على الأموال ومدى قابليتها أو عدم قابليتها للإنفاق واثر ذلك في تعدد الوحدات المحاسبية الحكومية.

شكل (1 -1) العلاقة بين القيود على الأموال وتعدد الوحدات

الأموال

أموال غير مقيدة		أموال مقيدة	
مال قابل للإنفاق	مال غير قابل للإنفاق	مال قابل للإنفاق	مال غير قابل للإنفاق
الوحدة المحاسبية (أ)	الوحدة المحاسبية (ب)	الوحدة المحاسبية (ج)	الوحدة المحاسبية (د)

- Source: Emerson O. Henke, "Introduction to Nonprofit Organization Accounting", (Boston (USA): Kent Publishing Co, 1985) , P. 53. (بتصرف)

يبين الشكل (1 -1) وجود أربعة أنواع من الوحدات المحاسبية على النحو الآتي:

الوحدة المحاسبية (أ): تتعلق هذه الوحدة بمال قابل للإنفاق وغير مقيد ، وهو بذلك يكون متاحاً لتمويل العمليات العامة ، وتتم المحاسبة عنه وفقاً لنظام محاسبة الأموال (لأنه قابل للإنفاق). ومن أمثلة هذا النوع في الوحدات الحكومية ، المال العام.

الوحدة المحاسبية (ب): تتعلق بمال غير قابل للإنفاق وغير مقيد ، والمحاسبة عنه وفق أسلوب المحاسبة في وحدات قطاع الأعمال (لأنه غير قابل للإنفاق) ويتضمن هذا النوع من الأموال موارد غير قابلة للإنفاق بطبيعتها مثل العقارات والأجهزة التي تكون متاحة للاستخدام في العمليات العامة للوحدة.

الوحدة المحاسبية (ج): تتعلق بمال قابل للإنفاق ومقيد ، وعندئذ تكون موارد المال مخصصة لإنجاز غرض معين. وتتم المحاسبة عنه وفقاً لنظام محاسبة الأموال (لأنه قابل للإنفاق). ومن أمثلة هذا النوع في الوحدات الحكومية فرض رسوم أو ضرائب لصيانة الطرق.

الوحدة المحاسبية (د): تتعلق بمال غير قابل للإنفاق ومقيد. وعندئذ تكون موارد المال مخصصة لإنجاز غرض معين. وتتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب المحاسبة في وحدات قطاع الأعمال (لأنه غير قابل للإنفاق) ومن أمثلة هذا النوع في القطاع الحكومي المؤسسات الاقتصادية العامة التي توفر خدمات الكهرباء والمياه والاتصالات.

المبدأ الثالث: تضمن هذا المبدأ تصنيف الأموال في ثلاث مجموعات رئيسية يتفرع من كل مجموعة عدة أنواع فرعية. وفي فترة لاحقة أدخل على هذا المبدأ بعض التعديلات والإضافات ضمن بيان مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) رقم (34) بحيث أصبحت مستقرة حاليا على النحو الآتي:

(1) الأموال الحكومية Governmental Funds: تركز المحاسبة وإعداد التقارير عن المال الحكومي بشكل رئيسي على مصادر، واستخدامات، وأرصدة الموارد المالية الجارية، وهذا المال غالبا مايكون له موازنة عامة، ويخصص للمحاسبة عن الأنشطة الحكومية التي تتولى بشكل رئيسي توفير خدمات للمواطنين التي تمول من الأموال القابلة للإنفاق. ويتألف المال الحكومي من الخمسة الأنواع الآتية:

أ. *المال العام (The General Fund)*، ويخصص للمحاسبة عن جميع الموارد المالية العامة ماعدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر.

ب. *أموال الإيراد المخصص (Special Revenue Funds)*، تخصص للمحاسبة عن مصادر إيرادات معينة مقيدة قانونا للإنفاق على أغراض محددة.

ج. *أموال المشروعات الرأسمالية (Capital Projects Funds)*، تخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي تستخدم للحصول على، أو بناء تسهيلات رأسمالية أساسية.

د. *أموال خدمة الدين (Debt Service Funds)*، تخصص للمحاسبة عن الموارد التي يتم تجميعها بغرض سداد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة.

ه. *أموال دائمة (مستمرة) (Permanent Funds)*، وهو نوع جديد أضيف مؤخرا ضمن الأموال الحكومية، ويستخدم للمحاسبة عن الموارد المقيدة قانونا في نطاق العائدات المتحققة منها فقط والتي يمكن استخدامها لأغراض دعم برامج حكومية تعود بالنفع على الأفراد أو الحكومة. على سبيل المثال: مال الرعاية الدائم لمقبرة، والذي يوفر الموارد للصيانة والعناية المستمرة بمقبرة عامة.

(2) أموال الملكية Proprietary Funds: تركز المحاسبة وإعداد التقارير عن مال الملكية على الدخل التشغيلي (نتائج الأعمال)، والتغيرات في صافي الموجودات، والمركز المالي، والتدفقات النقدية. ويتألف مال الملكية من نوعين رئيسين هما:

أ. *أموال المرافق (المؤسسات) العامة (Enterprise Funds)*، تخصص للمحاسبة عن الأنشطة التي تمول وتعمل بطريقة مماثلة لتنظيمات قطاع الأعمال - حيث تعمل على توفير السلع والخدمات للمستفيدين بمقابل لتغطية التكاليف.

ب. *أموال الخدمة الداخلية (Internal Service Funds)*، ويخصص للمحاسبة عن تمويل السلع والخدمات التي يقدمها قسم أو إدارة معينة إلى إدارات أخرى بالتنظيم الحكومي أو لتنظيمات حكومية أخرى مقابل استرداد التكلفة.

(3) أموال الأمانة Fiduciary funds: تركز المحاسبة والتقرير عن المال المؤتمن عليه على صافي الموجودات والتغيرات فيه. ويجب أن يستخدم هذا المال للتقرير عن الموجودات المعهود بها للتنظيم الحكومي على سبيل الأمانة أو الوكالة لإدارتها نيابة عن الآخرين. وبالتالي لا يمكن أن يستخدم لدعم البرامج الحكومية. ويتألف المال المؤتمن عليه من، أموال أمانة المعاشات والتقاعد (ومنافع الموظفين الأخرى)، وأموال الأمانة الاستثمارية، وأموال الأمانة ذات الغرض الخاص، وأموال الوكالة.

وتشتمل المبادئ الأخرى وتعديلاتها مفاهيم وقواعد تتعلق بالعديد من قضايا المحاسبة وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية. ومن أهم التعديلات التي أدخلت على تلك المبادئ، بيان معايير المحاسبة الحكومية رقم (34) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) في 1999م والمعنون بـ: القوائم المالية الأساسية للولايات والحكومات المحلية – مناقشات وتحليلات الإدارة. حيث أدخل هذا المعيار تعديلات واسعة، كما أضاف مفاهيم جديدة تُنظم الممارسة المحاسبية الحكومية وفق نظام محاسبة الأموال.

6- الأسس المحاسبية وتطبيقها في المحاسبة الحكومية:

يعد اعتماد وتطبيق أي من الأسس المحاسبية في الحسابات الحكومية أحد أهم القضايا الشائكة والمعقدة، إذ لاتخلو مناقشة ما في المحاسبة الحكومية من البحث عن أفضل أساس محاسبي يمكن أن يوفر أفضل قياس للمعاملات المالية المختلفة. إضافة إلى ذلك، فقد استهل القرن الحادي والعشرون باتجاه دولي متنام يسعى إلى تعزيز الشفافية المالية ومكافحة الفساد وتتبناه منظمة الأمم المتحدة وعدد من المنظمات الدولية والإقليمية الأخرى، وكان للمحاسبة

الحكومية مكان الصدارة في ذلك تمثل في عدة إسهامات من أهمها، تبني الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إصدار معايير محاسبية حكومية دولية تشجع تبني أساس الاستحقاق، وإصدار صندوق النقد الدولي (IMF) دليل إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001م وفق أساس الاستحقاق، وبدورها اعتمدت منظمة الأمم المتحدة أساس الاستحقاق في نظام الحسابات القومية لعام 2008م.

والفقرات التالية توضح أهم الجوانب ذات العلاقة بالأسس المحاسبية من خلال تناول تعريفها وأهميتها وأنواعها ومزايا وعيوب تبني أي منها، والآثار المترتبة على تطبيق أي منها في تسجيل المعاملات المالية الحكومية وعرض نتائجها.

1-6 تعريف الأسس المحاسبية وأهميتها في المحاسبة الحكومية:

تعرف الأسس المحاسبية بأنها "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث لأغراض إعداد القوائم المالية (الحسابات الختامية) نهاية الفترة".

فالأسس المحاسبية تعكس بشكل أساسي مسألة توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات والتحويلات. إذ تتعلق بتحديد متى يتم تسجيل المعاملة المالية؟ هل عند حدوث المعاملة، أم عند استلام أو دفع المقابل النقدي الخاص بها؟

وتكمن أهمية الأسس المحاسبية في كونها مرتبطة بالإطار الفكري للمحاسبة الحكومية من جوانب عدة أهمها الثلاث القضايا الرئيسية الآتية:

(1) تحديد طبيعة وعناصر القوائم المالية التي يتم إعدادها وتقديمها عن كل فترة مالية على مستوى كل أساس محاسبي.

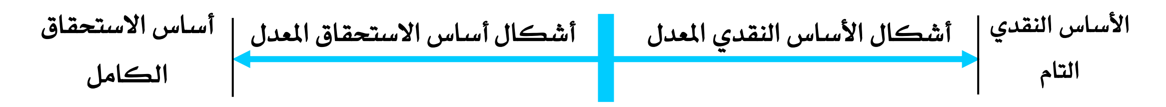
(2) تحديد محور القياس في القوائم المالية على مستوى كل أساس محاسبي. ويعبر محور القياس (Measurement Focus) عن: "ماهية الرسالة والمعلومات التي تصورها أو تعرضها القوائم المالية للوحدة، وذلك عن طريق تحديد نوع الموارد التي تم قياسها (الموارد النقدية، الموارد المالية، الموارد الاقتصادية)، مع ربطها بتوقيت الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث المرتبطة بتلك الموارد (الأساس المحاسبي)".

(3) تحديد أهداف المحاسبة الحكومية التي يتوقع إنجازها على مستوى كل أساس محاسبي.

2-6 أنواع الأسس المحاسبية:

تضم الأسس المحاسبية صور مختلفة تمتد عبر سلسلة يمثل طرفاها كلا من الأساس النقدي التام، وأساس الاستحقاق الكامل، وبينهما أشكال متنوعة من الأسس المحاسبية المعدلة، ويتحدد موقعها الصحيح في السلسلة اعتماداً على طبيعة التعديلات التي تبين مدى قربها من أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي، ويطلق عليها إما أساس نقدي معدل أو أساس استحقاق معدل. والشكل (2 -1) الآتي يوضح ذلك:

شكل (2 -1) سلسلة الأسس المحاسبية



يبين الشكل (2 -1) أربعة أنواع رئيسية من الأسس المحاسبية هي الأساس النقدي، والأساس النقدي المعدل، وأساس الاستحقاق المعدل، وأساس الاستحقاق، وتتناولها الفقرات التالية من عدة زوايا تتضمن، تعريف الأساس، تطبيق الأساس في المحاسبة الحكومية، المزايا والعيوب.

6-2-1 الأساس النقدي:

أولاً: تعريف: يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات التي **دفعت** فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي **قبضت** فعلاً خلالها، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة. فالعبرة هي بواقعة التحصيل أو الدفع وليس واقعة حدوث المعاملة.

ثانياً: تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية:

(1) **القوائم المالية وفق الأساس النقدي:** تتمثل القوائم المالية وفق الأساس النقدي في قائمة واحدة يمكن تسميتها بقائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية وتتكون من: رصيد النقد أول الفترة، مضافاً إليه المقبوضات النقدية خلال الفترة، مطروحاً منه المدفوعات النقدية خلال الفترة، والناتج يمثل رصيد النقد آخر الفترة والذي يعبر عن المركز النقدي للحكومة أو الوحدة الحكومية في نهاية الفترة المالية.

(2) **محور القياس وفق الأساس النقدي:** في ظل الأساس النقدي سوف يتمثل محور أو ركيزة القياس في ***الأرصدة النقدية والتغيرات فيها***. أي أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية

(قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية) في ظل الأساس النقدي سوف تعكس قياس أرصدة النقد نهاية الفترة والتغيرات فيها خلال الفترة فقط.

(3) **الأهداف الممكن إنجازها في ظل الأساس النقدي:** عند اتباع الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية سوف يتم توفير معلومات حول المركز النقدي والتغيرات فيه، وبالتالي فمن الممكن الحصول على معلومات تمكن من إنجاز الأهداف الآتية:

أ. تقييم مدى الالتزام بالموازنة العامة المعتمدة قانونا.

ب. تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية وقيود الإنفاق المرتبطة بالنقدية فقط.

ج. تقييم تخصيص الموارد النقدية وتوزيعها واستخدامها.

د. تقييم كيفية قيام الحكومة أو الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية.

ه. تقييم قدرة الحكومة أو الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها من النقدية.

و. تقييم المركز أو الوضع النقدي.

ثالثاً: مزايا الأساس النقدي: حظي الأساس النقدي بقبول واسع وتاريخي في محاسبة الوحدات الإدارية الحكومية، ويعود سبب ذلك إلى اهتمام الحكومات الشديد بتوفير متطلبات الرقابة على تخصيص الموارد والنفقات الحكومية كل عام، وهو ما يوفره الأساس النقدي من خلال إمكانية المقارنة بين الموازنة والتنفيذ الفعلي بشكل مناسب. وإليك تلخيصا للآراء المؤيدة لتطبيقه في المحاسبة الحكومية:

(1) الوضوح وسهولة الفهم للتقارير والقوائم المالية المقدمة وفق هذا الأساس.

(2) يحظى بمستوى عالٍ من الثقة والقابلية للمقارنة، خصوصاً عند تقييم الالتزام بالموازنة.

(3) سهولة وبساطة إعداد التقارير والقوائم المالية وفق هذا الأساس.

(4) نظراً لسهولته النسبية فمن الممكن تقديم التقارير في وقت سريع ومناسب.

(5) أكثر موضوعية وواقعية من أساس الاستحقاق فهو لايحتاج إلى ممارسة أي أحكام (اجتهادات) في تحديد مبالغ التدفقات النقدية للفترة.

(6) إمكانية تشغيل نظام محاسبي وإعداد قوائم مالية وفق الأساس النقدي بموظفين ذوي تدريب أقل مما تتطلبه الأسس الأخرى، أي أنه يحقق تكاليف إدارية أقل.

(7) يوفر البيانات النقدية التي تتوافق كلية مع مدخلات البيانات التي يتطلبها اتخاذ قرارات الموازنات الرأسمالية، على سبيل المثال لن تتضمن موازنة الأصول الثابتة تقديرات بأي مبالغ لمواجهة الإهلاك، وإنما بالمبالغ التي سيتم إنفاقها فعلا.

رابعاً: عيوب الأساس النقدي: يواجه تطبيق الأساس النقدي انتقادات واسعة وآراء تعارض تطبيقه في المحاسبة الحكومية فيما يأتي تلخيصاً لها:

(1) لايوفر بيانات عن كافة العمليات، إذ يفشل في وصف المدى الكامل للموارد والالتزامات الحكومية.

(2) يؤدي إلى صعوبة تتبع العمليات التي يتطلب تنفيذها أكثر من فترة زمنية.

(3) يؤدي إلى أن تكون المقارنة بين الفترات المحاسبية مضللة.

(4) يؤدي إلى أن تكون المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لكل فترة غير سليمة.

(5) يترتب عليه ضعف الوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي ممثلة في صعوبة المحافظة على الموارد والأموال العامة.

(6) يؤدي إلى الإسراف في الإنفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة دون وجود حاجة فعليه لها.

(7) يربك مستخدمي التقارير المالية عند المقارنة بماهو متعارف عليه لدى منشآت الأعمال.

(8) يفشل في عكس صورة عن الوضع المالي.

(9) لايتيح لدافعي الضرائب أن يحددوا مدى وجود الحاجة للضرائب.

(10) لايزود الهيئات الحكومية بالمعلومات التي تحتاجها لإنشاء التزامات رأسمالية معقولة ومنطقية.

2-2-6 أساس الاستحقاق:

أولاً: تعريف: هو ذلك الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (حساب قياس النتيجة) لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت فعلاً أم لم تقبض. فالعبرة هي بواقعة حدوث المعاملة وليس واقعة التحصيل أو الدفع كما هو الحال في الأساس النقدي.

ثانياً: تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية

(1) **القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق:** تتمثل القوائم المالية وفق هذا الأساس في إعداد التقارير المالية التي تبين ما يخص الوحدة الحكومية من موارد اقتصادية أو إمكانيات خدمة (الأصول)، والالتزامات (الخصوم) والتغيرات فيهما، وهذا يتطلب رسملة النفقات عند الحصول على كافة الموجودات الرأسمالية، وكذا إهلاك تلك الموجودات باعتبارها إمكانيات خدمة مستنفدة.

(2) **محور القياس وفق أساس الاستحقاق:** في ظل أساس الاستحقاق سوف يتمثل محور القياس في ***الموارد الاقتصادية والتغيرات فيها***. أي أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعبر عنها بالموارد الاقتصادية سوف تعكس قياس التدفقات الداخلة والخارجة من كافة أنواع الموارد (النقدية والمالية والمادية)، إضافة إلى قياس الأرصدة التي تؤثر على صافي موجودات (أصول) الوحدة. وبشكل عام فهي تتضمن الإيرادات والمصروفات (بما في ذلك الإهلاك)، والموجودات (المالية والملموسة وغير الملموسة)، والمطلوبات (الالتزامات)، وصافي الحقوق.

(3) **الأهداف الممكن إنجازها في ظل أساس الاستحقاق:** عند اتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية فسوف يتم توفير معلومات تمكن من انجاز كافة أهداف المحاسبة الحكومية التي تم تفصيلها سابقاً في الفقرة 4 -2 -2.

ثالثاً: مزايا أساس الاستحقاق: يرى مؤيدو أساس الاستحقاق أن تطبيقه في المحاسبة الحكومية يمكن من:

(1) تسجيل جميع الخطوات الخاصة بكل عملية.

(2) قياس التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.

(3) قياس صافي الفائض/العجز الحقيقي لكل نشاط على حده والوحدة الحكومية ككل.

(4) إعداد وبيان المركز المالي الحقيقي للحكومة أو الوحدة الحكومية في تاريخ معين.

(5) تسجيل وتقييم كافة موجودات الحكومة أو الوحدة الحكومية.

(6) توفير بيانات يتم إعدادها وفق أسس ثابتة لأغراض المقارنات وإعداد الإحصائيات.

(7) توفير تقارير تمكن من القيام بالمساءلة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة وتوزيع تلك الموارد.

(8) توفير تقارير تساعد في تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.

(9) تحقيق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي مما يمكن من المحافظة على الموارد والأموال العامة والتقليل من الإسراف في الإنفاق.

(10) توفير أساس يستند إليه في إعداد تقديرات الموازنة.

رابعاً: عيوب أساس الاستحقاق: يقدم معارضو تطبيق أساس الاستحقاق الحجج الآتية:

(1) صعوبة التطبيق والبطء في إعداد التقارير والقوائم المالية.

(2) ارتفاع تكلفة التطبيق.

(3) يحتاج إلى موظفين ذوي مهارات عالية.

(4) أقل موضوعية وواقعية من الأساس النقدي نتيجة مايتطلبه من ممارسة أحكام واجتهادات كثيرة، وهذا الأمر قد يترتب عليه مايلي:

- إتاحة فرص أكبر للتلاعب أو التأثير على النتائج.
- أن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات الشخصية والحكمية.

(5) عند إعداد الموازنة العامة وفق أساس مغاير لأساس الاستحقاق فإن ذلك يضعف وظيفة الرقابة حول الالتزام بالموازنة.

6-2-3 الأساس النقدي المعدل:

أولاً: التعريف: يعرف الأساس النقدي المعدل من خلال العناصر الأخرى خلاف النقدية التي سيتم التقرير عنها في القوائم المالية السنوية. ويرى البعض أن التعديل الشائع على الأساس النقدي الواقع في نهاية السلسلة سوف يتمثل في احتواء القوائم المالية للوحدة الحكومية على معلومات حول العمليات والأحداث التي ستسفر عن مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية خلال فترة قصيرة لاتتجاوز نهاية السنة المالية التالية مباشرة، إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية والأرصدة النقدية.

ثانياً: تطبيق الأساس النقدي المعدل في المحاسبة الحكومية:

(1) **القوائم المالية وفق الأساس النقدي المعدل:** في ظل هذا الأساس سوف يتم إعداد قوائم مالية تشتمل على معلومات تبين الموارد المالية الحالية أو قصيرة الأجل والتغيرات فيها خلال الفترة المالية، وذلك ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة.

(2) **محور القياس وفق الأساس النقدي المعدل:** في ظل هذا الأساس سوف يتمثل محور القياس في ***الموارد المالية الحالية*** (الموارد المالية قصيرة الأجل) والتغيرات فيها خلال الفترة. أي أن

المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعبر عنها بالموارد المالية الحالية سوف تعكس قياس المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال الفترة، والأرصدة النقدية وشبه النقدية، إضافة إلى المستحقات المدينة قصيرة الأجل والمستحقات الدائنة قصيرة الأجل، وذلك ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة المالية المعد عنها التقرير ولا تتجاوز نهاية الفترة المالية التالية لها مباشرة.

(3) **الأهداف الممكن إنجازها في ظل الأساس النقدي المعدل:** عند تطبيق الأساس النقدي المعدل فمن الممكن إنجاز نفس الأهداف التي يمكن تحقيقها في ظل الأساس النقدي التام، بالإضافة إلى إنجاز الأهداف المرتبطة بتوفير المعلومات التي يتيحها تطبيق هذا الأساس والمتمثلة بمعلومات الموارد المالية الحالية (قصيرة الأجل). (أنظر الشكل (3 -1)).

رابعاً: أساس الالتزام – أحد النماذج القريبة من الأساس النقدي المعدل:

يضم الأساس النقدي المعدل العديد من النماذج والأشكال، ومنها الأساس المسمى بأساس الالتزام، وهو أساس شائع الاستخدام في الحسابات الحكومية لدى العديد من بلدان العالم ويحظي باهتمام وقبول دولي كبير، كما تشجع بعض المنظمات الدولية تطبيقه في البلدان النامية. وهو ما يستدعي تقديم نبذة مختصرة عنه.

(1) **تعريف أساس الالتزام:** هو الأساس الذي بموجبه يتم القيد في الحسابات بشكل أولي للمعاملات المالية التي تنطوي على صرف الاعتمادات المخصصة وذلك عند طلب توريد السلع والخدمات، بغض النظر عن توقيت استلام أو استهلاك تلك السلع والخدمات أو توقيت استلام أو دفع النقد.

وبصيغة أخرى، هو الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد انعقدت أو دفعت خلال السنة أم لا.

(2) **تطبيق أساس الالتزام في المحاسبة الحكومية:** عند تطبيق أساس الالتزام سوف يتم تضمين القوائم المالية بالعناصر التي يترتب عليها إنفاق مستقبلي مثل الحسابات والأرصدة الدائنة المستحقة شريطة أن يتوفر لها اعتمادات مخصصة ووجود طلب توريد (يتحدد بالتعاقد وإصدار أمر التوريد أو الشراء)، ولن يلتفت إلى المستحقات المدينة مثل الإيرادات المستحقة والذمم أو الأرصدة المدينة المستحقة الأخرى، وهذا هو مايميزه عن الأساس النقدي المعدل الشائع.

(3) الفوائد والأهداف التي يحققها أساس الالتزام: يؤدي تطبيق أساس الالتزام في المحاسبة الحكومية إلى تحقيق الفوائد والأهداف الآتية:

أ. إثبات المبالغ الملتزم بها وتنزيلها من التخصيصات المعتمدة، يبين بصفة مستمرة قيمة هذه الالتزامات ورصيد التخصيصات الباقية، وبهذا تتجنب الوحدة الحكومية حدوث التجاوز في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة.

ب. أن تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية إذا قورنت بالأساس النقدي.

ج. أن الالتزامات غير المدفوعة في نهاية الفترة المالية تعتبر التزامات مستحقة وواجبة الدفع من تخصيصات تلك السنة بمجرد قيام الغير بتنفيذ تعهده، وذلك خلال مدة من الزمن يحددها النظام المالي لتسويتها نهائيا، وهذا يساعد على تجنب الإسراف في الإنفاق عند اقتراب نهاية الفترة المالية بسبب توجه الوحدات الحكومية نحو استنفاد كامل اعتماداتها المخصصة.

د. يعتبر الأخذ بالأساس النقدي المعدل إلى جانب أساس الالتزام خطوة تدريجية للتحول إلى أساس الاستحقاق الكامل الذي أصبح المعيار الجديد للمحاسبة الحكومية.

4-2-6 أساس الاستحقاق المعدل:

أولاً: تعريف: يعرف أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل بأنه، أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة لتعكس قياس تدفق الموارد المالية الكلية. وفي واقع الأمر من الصعب وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية.

ثانياً: تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة الحكومية:

(1) القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق المعدل: وفق هذا الأساس سوف تُبين القوائم المالية متطلبات التمويل المستقبلية من خلال التقرير عن المطلوبات إضافة إلى الموجودات المالية.

(2) محور القياس وفق أساس الاستحقاق المعدل: في ظل هذا الأساس سوف يتمثل محور القياس في *الموارد المالية الكلية* والتغيرات فيها خلال الفترة. أي أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعبر عنها بالموارد المالية الكلية سوف تتضمن الإيرادات، والنفقات، والمطلوبات والموجودات المالية المتاحة لمواجهة المطلوبات مستحقة السداد، والنفقات المتعلقة باكتساب موجودات تُستخدم في توفير السلع والخدمات، إضافة إلى ذلك يمكن أن يتم هيكلة

القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المنفقة على اكتساب سلع وخدمات تُستهلك خلال الفترة، والمبالغ المنفقة عن اكتساب الموجودات التي سوف تستهلك في الفترات المستقبلية.

(3) **الأهداف الممكن إنجازها في ظل أساس الاستحقاق المعدل:** عند تطبيق أساس الاستحقاق المعدل فمن الممكن إنجاز الأهداف المرتبطة بتوفير المعلومات المعبرة عن الموارد المالية الكلية وفقاً لمفهوم هذا النوع من الموارد السابق الإشارة إليه. (لمزيد من التوضيح انظر جدول المقارنة في الشكل رقم (3 -1)).

ثالثاً: نماذج وأشكال أساس الاستحقاق المعدل: في الحياة العملية هناك أشكال متنوعة تندرج ضمن أساس الاستحقاق المعدل منها:

(1) الاعتراف بكل الموجودات والمطلوبات باستثناء الموجودات المادية (Physical Assets) (الموجودات الحقيقية والملموسة أو العينية) مثل: المخزون والموجودات الثابتة بما في ذلك موجودات البنية التحتية والموجودات التراثية.

(2) الاعتراف بكل الموجودات عدا موجودات البنية التحتية والدفاعية والثقافية (التراثية) والتي يعترف بها كمصروف في وقت اكتسابها أو تشييدها.

(3) الاعتراف بمعظم الموجودات والمطلوبات وفقاً لأساس الاستحقاق، لكن الإيرادات يعترف بها وفق الأساس النقدي أو بعض تعديلاته.

(4) الاعتراف فقط بالموجودات والمطلوبات المالية قصيرة الأجل.

(5) الاعتراف بكل المطلوبات باستثناء بعضٍ منها، مثل مطلوبات معاشات التقاعد.

ومن الجدير بالإشارة أن تبني أساس الاستحقاق المعدل يعتبر خطوة متقدمة للدخول في مرحلة اعتماد أساس الاستحقاق الكامل، حيث يتيح الفرصة لتأجيل القضايا والإشكالات العديدة المرتبطة بالموجودات الثابتة لحين الوصول إلى حلول مناسبة لها.

3-6 معايير اختيار الأساس المحاسبي المناسب:

بعد المناقشة السابقة للأسس المحاسبية، يظل هناك تساؤل مفاده:

ما الأساس المحاسبي الملائم لتسجيل المعاملات الحكومية وعرض تقاريرها؟

في الواقع هناك وجهات نظر متعددة قد تساعد عن الإجابة على ذلك، منها وجهتا النظر الآتيتان:

الأولى: ترى أنه لايوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفردة كافة احتياجات المستخدمين، وأن الأخذ بأسس متنوعة، كما هو الحال في الأسس المعدلة، يمكن في ظل ظروف معينة أن يكون هو الأكثر ملاءمة.

الثانية: ترى أن تحديد الأساس المحاسبي المناسب أو الملائم سوف يعتمد على عدد من العوامل التي ينبغي معايرتها وفق معيار التكلفة/المنفعة، أي محاولة تقييم التكاليف والمنافع الممكن تحقيقها من تطبيق أساس واحد أو خليط من تلك الأسس، ومن ثم اختيار الأساس الذي يحقق أكبر منفعة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة.

أخيراً واستكمالا للفائدة يعرض الجدولان الآتيان في الشكل (3 -1) و الشكل (4 -1) مقارنة بين الأسس المحاسبية المختلفة:

الأول: حول الأهداف الممكن تحقيقها عند الأخذ بكل أساس محاسبي.

والثاني: حول محور القياس وعناصر القوائم المالية عند كل أساس محاسبي.

جدول (3 -1) مقارنة الأسس المحاسبية بمدى تحقيقها لأهداف التقارير المالية

الأسس المحاسبية / الأهداف	الأساس النقدي	الأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق الكامل
الالتزام بالموازنة المعتمدة	نعم	نعم	نعم	نعم
الالتزام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية بما في ذلك قيود الإنفاق	فيما يتعلق بمتطلبات وقيود النقد	متطلبات وقيود النقد وشبه النقد	متطلبات وقيود الموارد المالية والنقدية	متطلبات وقيود الموارد الاقتصادية والمالية والنقدية
تخصيص واستخدام الموارد	الموارد النقدية	الموارد النقدية وشبه النقدية	الموارد المالية والنقدية	الموارد المالية والنقدية
المتطلبات التمويلية والنقدية	الموارد النقدية	الموارد النقدية وشبه النقدية	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى	المتطلبات النقدية والمالية الأخرى
القدرة على تمويل الأنشطة ومواجهة الالتزامات	من النقدية	من النقد وشبه النقد	من الموارد المالية	من الموارد الاقتصادية
الوضع المالي والتغيرات فيه	المركز أو الوضع النقدي	المركز النقدي وشبه النقد	الموارد المالية	الموارد المالية والاقتصادية

الأداء المالي حول تكاليف الخدمات	معلومات لايتم الإبلاغ عنها	معلومات لايتم الإبلاغ عنها	الإبلاغ عن معلومات محدودة	يوفر معلومات ضرورية لتقييم الأداء

جدول (4 -1) محور القياس وعناصر القوائم المالية وفق الأسس المحاسبية

الأساس المحاسبي	محور أو ركيزة القياس	عناصر القوائم المالية الرئيسة
الأساس النقدي التام	الأرصدة النقدية (والتغيرات فيها)	المقبوضات النقدية، والمدفوعات النقدية، والأرصدة النقدية
الأساس النقدي المعدل	الموارد المالية الحالية (والتغيرات فيها)	المقبوضات النقدية زائدا المستحقات المدينة(*)، والمدفوعات النقدية زائداً المستحقات الدائنة(*)، والأرصدة النقدية وشبه النقدية
أساس الاستحقاق المعدل	الموارد المالية الكلية (والتغيرات فيها)	الإيرادات، والنفقات، والموجودات المالية، والمطلوبات، وصافي الموارد المالية
أساس الاستحقاق الكامل	الموارد الاقتصادية (والتغيرات فيها)	الإيرادات، والمصروفات (بما في ذلك الإهلاك)، والموجودات (المالية والمادية أو الملموسة)، والمطلوبات، وصافي الحقوق.

(*) المستحقات المدينة والدائنة ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة المالية الحالية، ولا تتجاوز نهاية الفترة المالية التالية.

أسئلة التقويم الذاتي

1. عدد -مع التوضيح المختصر - أهم محطات التطور التاريخي للمحاسبة الحكومية.
2. اذكر دور أهم المنظمات التي كان لها إسهامات كبيرة في تطوير وتطور المحاسبة الحكومية خلال القرنين الحالي والسابق.
3. اذكر جوانب الاتفاق بين أنشطة الوحدات الحكومية وأنشطة وحدات قطاع الأعمال.
4. عدد جوانب الاختلاف بين أنشطة الوحدات الحكومية ووحدات قطاع الأعمال، ثم اشرح أهم ثلاثة منها.
5. ما أهمية دراسة جوانب الاختلاف بين أنشطة الوحدات الحكومية وأنشطة وحدات قطاع الأعمال؟
6. عرف المحاسبة الحكومية، مقتبساً من التعريف وموضحاً بالتفصيل نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية، ومرجعيتها المهنية والرسمية، ووظيفتها الأساسية.
7. ما المدخل المتبع في تحديد أهداف المحاسبة الحكومية، وما مضمونه؟
8. من هم مستخدمو المعلومات المالية الحكومية؟
9. وضح الأهداف الرئيسية للمحاسبة الحكومية، وكيفية تحقيقها.
10. قارن بين نظريات الوحدة المحاسبية الثلاث من حيث: محور النظرية، مفاهيم كل من الموجودات، المطلوبات، الإيرادات، المصروفات، والمعادلة المحاسبية.
11. وضح مفهوم المال، وأنواع الأموال وفقا للمفاهيم النظرية لنظام محاسبة الأموال.
12. هناك عدة وحدات محاسبية حكومية في الحياة العملية ينطبق عليها مفاهيم نظرية الأموال المخصصة ونظام محاسبة الأموال، هل يمكنك تحديد ثلاث وحدات منها؟
13. ما المقصود بالأسس المحاسبية، ومامجال اهتمامها الرئيسي؟
14. قارن بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق من حيث، التعريف، المزايا، العيوب.
15. قارن بين الأسس المحاسبية من زاوية نتائج تطبيقها في المحاسبة الحكومية.
16. من واقع فهمك لمضامين الأسس المحاسبية، ابدي وجهة نظرك الشخصية حول الأساس المحاسبي الذي تراه ملائماً للتطبيق في الحسابات الحكومية، مع التبرير.
17. وضح المقصود بأساس الالتزام والأهداف التي يحققها تطبيقه في المحاسبة الحكومية

?

7- الخلاصة:

استهلت مواضيع الوحدة الأولى باستعراض بعض ملامح تطور المحاسبة الحكومية بدءا من الإمبراطوريات والحضارات القديمة مرورا بدور الحضارة الإسلامية وتأثير قاعدة القيد المزدوج على الممارسات المحاسبية الحكومية وصولا إلى التأصيل العلمي المعاصر والذي شارك فيه عدة منظمات وطنية وإقليمية ودولية. وتركزت موضوعات الوحدة على مناقشة أهم ثلاثة مفاهيم رئيسية للإطار الفكري للمحاسبة الحكومية. الأول: أهداف المحاسبة الحكومية، باعتبارها الأساس الذي تبنى عليها وتعمل في إطارها مبادئ ونظريات وإجراءات وقواعد المحاسبة. الثاني: نظريات الوحدة المحاسبية، بهدف تحديد النظرية الملائمة لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية الحكومية، وفيها تم الأخذ بمفاهيم نظرية الأموال المخصصة التي على ضوءها تتحدد الوحدة المحاسبية في المال وليس في شخص حقيقي أو اعتباري كما هو الحال في القطاع الخاص. الثالث: الأسس المحاسبية، والتي تعالج توقيت الاعتراف والتسجيل للمعاملات، حيث تم دراسة الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وتعديلاتهما والآثار المترتبة على تطبيقها في المحاسبة الحكومية فضلا عن مزايا وعيوب تطبيق أي منهما بما يمكن من اتخاذ قرار اختيار الأساس المناسب وصولا إلى تحقيق الأهداف المنشودة

8- لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس: تتناول الوحدة التالية الموازنة العامة للدولة، ولهذا الموضوع أهمية بالغة في دراسة المحاسبة الحكومية، إذ تعتبر الموازنة العامة بمثابة الموجه الأساس لكافة الممارسات المحاسبية الحكومية. ستغطي موضوعات الوحدة الثانية أهم المفاهيم النظرية للموازنة العامة كالتعريف، والأهداف، والمبادئ، وأسس التبويب، ودورة الموازنة العامة، وعلاقة الموازنة ببعض المفاهيم القريبة منها، على أن تختتم الوحدة بتناول مضامين نظم الموازنات العامة بدءا بالنظام الشائع المعمول به في معظم البلدان النامية وهو نظام موازنة البنود، يلي ذلك دراسة أشهر ثلاثة أساليب حديثة للموازنات ممثلة بنظام موازنة البرامج والأداء، وموازنة التخطيط والبرمجة، والموازنة الصفرية.

9- المراجع:

9 -1 - المراجع العربية:

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" طبعة 2007م، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان، الأردن.
2. أحمرو، إسماعيل حسين، 2003، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمّان.
3. بامشموس، أحمد عمر، 1979، "المحاسبة الحكومية والقومية"، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء.
4. بريمكاند، أ.، 1999، "المحاسبة الحكومية الفعّالة"، ترجمة حسن باحص، معهد الإدارة العامة، الرياض.
5. الحسيني، قاسم إبراهيم، 1999، "المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.
6. دهمش، نعيم، 1980، "النظريات والأسس المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمّان.
7. سرايا، محمد السيد و سمير كامل محمد، 2000، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية - تطبيقات على قطاع الجمارك"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
8. السلطان، سلطان المحمد ووصفي عبد الفتاح أبو المكارم، 1990، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى"، دار المريخ للنشر، الرياض.
9. شرف، حسين عامر، 1966، "نظرية المحاسبة الحكومية"، دار النهضة العربية، القاهرة.
10. الشيرازي، عباس مهدي، 1990، "نظرية المحاسبة"، دار ذات السلاسل، الكويت.
11. الصائغ، حنا رزوقي، 1998، "محاسبة وإدارة الأموال العامة"، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا.
12. صندوق النقد الدولي، 2001، "دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001"، الطبعة العربية، صندوق النقد الدولي، واشنطن العاصمة.
13. كيسو، دونالد و جيري ويجانت، 1999، "المحاسبة المتوسطة"، تعريب أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض.
14. مفضل، إبراهيم عبد القدوس، 2008، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه مقدمة لمجلس كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
15. منظمة الأمم المتحدة، 1970، "دليل المحاسبة الحكومية"، تعريب سليمان علي الدين، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمّان.

16. منظمة الأمم المتحدة وآخرون، 1993، "نظام الحسابات القومية 1993"، الطبعة العربية أعدت بالتعاون مع اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الاسكوا)، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك.
17. المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980، "النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16 -21 حزيران 1980م"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمّان.
18. المهايني، محمد خالد وخالد الخطيب وبطرس ميالة، 2006، "المحاسبة الحكومية"، منشورات جامعة دمشق، دمشق.

9 -2 - المراجع غير العربية:

1. American Accounting Association (AAA), 1972, Report of the Committee on Concept of Accounting Applicable to the Public Sector 1970-71, "The Accounting Review" Supplement To Vol. 47 Issue 4.
2. Belkaoui, Ahmed Riahi, 2000, "Accounting Theory" 4th Edition, Business Press Thomson Learning, London.
3. Emerson O. Henke, 1985, "Introduction to Nonprofit Organization Accounting", Kent Publishing Co, Boston, USA.☐
4. Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), 2004, "Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards- Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Federal Financial Reporting", Washington DC: FASAB, June.
5. Freeman, Robert J. & Craig D. Shoulders, 1999, "Governmental and Nonprofit Accounting – Theory and Practice", 6th Edition, New Jersey: Prentice Hall.
6. Government Accounting Standards Board (GASB), 1987, "Statement of Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting", May.
7. Government Accounting Standards Board (GASB), "Statement of Governmental Accounting Standards No. 34—Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments", Journal 0f Accountancy, October, 1999.
8. Granof, Michael H, 2001, "Government and Not-for-Profit Accounting – Concepts and Practices", 2nd Edition, New York: John Wiley & sons. Inc.
9. Greathouse, Frank. L, 1985, The History and Evolution of the National Council on Governmental Accounting, "Public Budgeting and Finance", Summer 1985.
10. Ingram, Robert W. & Ronald M. Copeland, 1986, "The effect of Local Government Accounting Practices on Accounting Numbers and Creditor Decisions", Studies in Accounting Research, AAA, Sarasota, USA.

11. International Federation of Accountants (IFAC), 1991, **"Study 1: Financial Reporting by National Governments"**, New York, IFAC, March.
12. International Federation of Accountants (IFAC), 1993, **"Study No. 2: Elements of the Financial Statements of National Governments"**, IFAC, New York.
13. International Federation of Accountants (IFAC), 1996, **"Study no. 8: The Government Financial Reporting Entity"** New York, IFAC, July.
14. International Federation of Accountants (IFAC), 2000, **"Study No. 11: Government Financial Reporting Accounting Issues and Practices"**, IFAC, New York.
15. International Federation of Accountants (IFAC), 2003, **"Study no.14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for governments and Government Entities"**, 2nd Edition, IFAC, New York.
16. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Committee on Accounting Standards, 1995, **"Accounting Standards Framework"**, Washington DC.
17. Jones, Rowan & Pendlebury Maurice, 2000, **"Public Sector Accounting"**, 5th Edition, Prentice Hall London, 2000.
18. Rosen, L. S. & Don T. DeCoster, "Fund" Statements A Historical Perspective, **"The Accounting Review"**, January, 1969.



الموازنة العامة للدولة

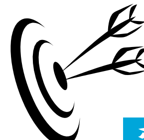
محتويات الوحدة

1- المقدمة:

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس: مرحباً بك إلى الوحدة الثانية والتي تغطي أحد أهم المواضيع التي لاتكتمل دراسة المحاسبة الحكومية إلا به ألا وهو، الموازنة العامة للدولة. فكما لاحظنا في الوحدة الأولى أنّ الموازنة العامة تعدّ إحدى السمات الجوهرية التي تميز الوحدات الحكومية عن الوحدات التجارية، فهي الموجه والدائرة التي يتمحور حولها نشاط المحاسبة الحكومية. وبالنظر إلى أن مجال ونطاق المحاسبة الحكومية هو المال العام، وكون الحكومة وكيل مؤتمن على حماية وجباية وتوزيع ذلك المال في إطار المصلحة العامة، فقد استقر التطور في مجال الإدارة والمالية العامة عند فكرة الموازنة كوسيلة مثلى لإدارة المال العام ليتم من خلالها منح الحكومة التفويض اللازم للتحصيل والإنفاق وأداء الأمانة وفقا للعقد المنظم للعلاقة بين الحكومة والمجتمع، وتعزز ذلك بنصوص الدساتير والتشريعات الأخرى في مختلف بلدان العالم التي تُلزم إعداد وإقرار موازنة عامة بشكل دوري. لتلك العوامل وغيرها تم تخصيص هذه الوحدة لدراسة وتغطية معظم الجوانب العلمية والمعرفية المتصلة بالموازنة العامة، وقد أُدرجت لك -عزيزي الدارس - مجموعة من التعيينات وأسئلة التقويم الذاتي وبعض الأنشطة التي تثير الدافعية لديك للتعلم متمنين لك قراءة مفيدة ونافعة.

1.2- أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. تُعرف الموازنة العامة للدولة، وأهميتها علماً وممارسةً، وأهدافها المتعددة.
2. تُعدد مبادئ الموازنة العامة وتوضح سماتها وانعكاسات مضامينها عند التطبيق العملي.
3. تُحدد الأنواع الشائعة من الموازنات العامة، وأهم سماتها ومجالات تطبيقها.
4. تُعرف مصطلح تبويب الموازنة العامة وتتفهم طبيعة وسمات أنواعه المختلفة.
5. تصف مراحل دورة الموازنة العامة، وتربط تلك المراحل بدور المحاسبة الحكومية خلالها.
6. تتفهم نظم الموازنات العامة من حيث تطورها وركائزها وخصائصها الأساسية، وكيفية إعدادها، ومزايا وعيوب كل منها وصولاً إلى تلمس إمكانية الاستفادة منها عملياً

1 -3. أقسام الوحدة:

تتوزع هذه الوحدة في ثلاثة أقسام رئيسية هي:

الأول: المفاهيم الأساسية للموازنة العامة، ممثلة في تعريفها وتمييزها عن بعض المفاهيم القريبة منها، وأهميتها، وأهدافها، ومبادئها، وأسس تبويبها.

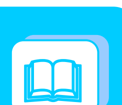
الثاني: مراحل دورة الموازنة العامة التي تبدأ بمرحلة التحضير والإعداد، ثم مرحلة المصادقة والإقرار، فمرحلة التنفيذ، وأخيرا مرحلة إعداد التقارير، إضافة إلى مرحلة الرقابة التي يتم أداؤها خلال تلك المراحل. ويختتم هذا القسم ببيان دور المحاسبة الحكومية خلال تنفيذ تلك المراحل.

الثالث: نظم وأساليب الموازنات العامة الحديثة بدءاً بنظام موازنة البنود، ثم الأساليب الحديثة من أشهرها، موازنة البرامج والأداء، وموازنة التخطيط والبرمجة، وأخيرا الموازنة الصفرية.

1 -4 -القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس، يمكنك أن تطور معارفك في موضوعات هذه الوحدة من خلال الإطلاع على العديد من القراءات المفيدة منها:

1. الرقابة المالية بموضوعاتها المختلفة: تجدها في موقع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أرابوساي)، "دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة": www.arabosai.org/.
2. تطور نظم الموازنات العامة: تجدها في موقع مكتب المساءلة الأمريكي العام (United States General Accounting Office (GAO)): www.gao.gov/ .
3. الرقابة الداخلية والرقابة الالكترونية: http://www.coso.org/guidance.htm



2- المفاهيم الأساسية للموازنة العامة للدولة:

عزيزي الدارس، تعتبر الموازنة العامة أحد مظاهر تطور وظيفة الدولة سياسياً واقتصادياً واجتماعياً خلال القرون الأخيرة. ففكرة الموازنة بمفهومها الحديث نشأت خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر وبصورة تدريجية وموازية لتطور حق الشعوب في السيادة والحرية. ويؤكد الكثيرون أن البداية كانت في بريطانيا عندما أصدر الملك شارل الأول في عام 1628م وثيقة "إعلان الحقوق"، ثم إصدار الملك وليام الثالث "دستور الحقوق"، إضافة إلى اتجاهات البرلمان البريطاني بضرورة معرفة أوجه استخدام المبالغ التي ستحصل من الجباية العامة لإقرار مشروعيتها، فكان ذلك بمثابة اللبنة الأساسية لنشوء فكرة الموازنة كإجازة دورية تمنحها السلطة التشريعية للحكومة بالجباية والإنفاق. وعقب الثورة الفرنسية عام 1789م انتشرت الفكرة حيث بُدء تطبيقها في أوائل القرن التاسع عشر في فرنسا والعديد من البلدان الأوروبية وانتشر تطبيقها بعد ذلك في العديد من بلدان العالم.

2-1. تعريف الموازنة العامة وتمييزها عن بعض المفاهيم القريبة منها:

2-1-1. تعريف الموازنة العامة:

هناك تعاريف متنوعة وكثيرة للموازنة العامة ومن أطراف عدة سواءً أكانوا من داخل مهنة المحاسبة أو من خارجها. وبالتالي سوف نعرض فيما يأتي بعضاً من تلك التعاريف بحيث يستنبط منها أهم سمات وخصائص الموازنة العامة.

وعليه فالموازنة العامة تعرف بأنها:

- خطة شاملة ممثلة بأرقام تحدد برنامجاً كاملاً لفترة محددة، وتتضمن تقديراً للخدمات والأنشطة والمشاريع والنفقات والمصادر الضرورية للإنفاق.
- مجموعة من التقديرات المعتمدة لنفقات الدولة (استخدامات) وإيراداتها (موارد) عن سنة مالية قادمة بهدف وضع خطة مالية واقتصادية طبقا للسياسة العامة للدولة ووفقاً لمجموعة من القوانين واللوائح المالية.
- البرنامج المالي للجهاز الإداري الحكومي للدولة، عن فترة زمنية محددة يظهر فيها تقدير النفقات العامة وتقدير الموارد العامة اللازمة لمواجهة النفقات.

- خطة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة قادمة غالباً ماتكون سنة واحدة، ويتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية.

يستخلص مما سبق أن الموازنة العامة للدولة تتميز بأنها:

(1) مرآة تعكس طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسات التي تنتهجها الدولة لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية.

(2) أداة تنفيذية وأداة تخطيطية ورقابية.

(3) خطة تلخص تجربة الماضي وتعبر عن الموقف الجاري وتجسد توقعات المستقبل.

(4) برنامج تحليلي تفصيلي كجزء من خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

(5) تقدير متوازن للإيرادات والمصروفات لفترة محددة من الزمن.

(6) أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي المنشود وليس مجرد أداة محاسبية تهتم بالتوازن الحسابي فقط.

(7) ولذلك فالموازنة تنظيماً مالياً متكاملاً.

2-1-2. الفرق بين الموازنة العامة للدولة والموازنة التخطيطية في قطاع الأعمال:

بغرض التمحيص الدقيق لماهية وطبيعة الموازنة العامة يلخص الجدول الآتي (1 -2) جوانب الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة، والموازنة التخطيطية في وحدات قطاع الأعمال:

جدول (1 -2) مقارنة بين الموازنة العامة للدولة والموازنة التخطيطية في قطاع الأعمال

مجال المقارنة	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية
التعريف	برنامج مالي وخطة عمل تتضمن تقديراً للإيرادات والنفقات عن فترة مالية مقبلة.	ترجمة رقمية لأهداف الوحدة الاقتصادية تتضمن مراحل الأعمال ونتائجها المتوقعة.
طريقة الإعداد	تبدأ بتقدير النفقات اللازمة لفترة مالية مقبلة. يلي ذلك؛ تحديد حجم الموارد اللازمة ومصادر الحصول عليها، وذلك في ضوء النفقات المقدرة وهذا ما يجعل موارد الدولة متجددة سنوياً.	تبدأ بتقدير الإيرادات المتوقعة في ضوء الإمكانيات المتاحة. يلي ذلك؛ تقدير تكاليف استخدام عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الإيرادات.
مستوى النشاط	تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط.	تقسم إلى موازنات فرعية تمثل عدة مستويات من الأنشطة كموازنة المبيعات، وموازنة المشتريات ..الخ.

مجال المقارنة	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية
الشمول	أكثر شمولاً حيث تشمل جميع وحدات الجهاز الحكومي للدولة.	تشمل فقط وحدة اقتصادية معينة أو جزء منها.
دقة الموازنة	تستخدم أساليب تقليدية في إعداد الموازنة وتحليلها كالاعتماد على متوسط الأعوام السابقة، وبذا فإن أساليبها أقل دقة.	تستخدم أساليب متقدمة في إعداد الموازنة كاستخدام معايير تكاليفية ودراسات فنية، وبذا فإن أساليبها أكثر دقة.
فترة الموازنة	تعد عن سنة مالية كاملة.	تعد لتغطية مراحل زمنية مختلفة كموازنة طويلة أجل، أو سنوية، أو قصيرة أجل.
تعدد جهات الرقابة	مسؤولية المتابعة والرقابة على التنفيذ تتولاها إدارات وأقسام داخلية، إضافة إلى أجهزة خارجية متعددة كالبرلمان، جهاز (ديوان) الرقابة والمحاسبة، وزارة المالية.	مسئولية المتابعة والرقابة على تنفيذ الموازنة تقتصر على المراجعين الداخليين فقط لأنها مسؤولية الإدارة.
كيفية تمويل العجز	عن طريق الاقتراض المحلي بإصدار سندات أذون خزانة، أو اقتراض خارجي، وهناك التمويل بموارد غير حقيقية كالإصدار (الطبع) النقدي.	عن طريق التمويل الذاتي مثل زيادة رأس المال أو خارجي كالاقتراض.
الأبعاد والاعتبارات	ذات أبعاد واعتبارات عديدة سياسية، واقتصادية، واجتماعية، ومالية على مستوى الوحدات وعلى المستوى القومي بما يحقق التوازن بينها.	تعكس أبعاد اقتصادية، ومالية، وتشغيلية على مستوى الوحدة بهدف تحقيق أكبر ربح ممكن.
المرونة	أقل مرونة حيث يحكم عملية إعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها قوانين ولوائح وتعميمات ملزمة.	هناك حرية كبيرة في إعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها.
مشاركة العاملين	مشاركة العاملين في إعدادها أقل فاعلية وأقل إيجابية، حيث يتخذ الكثير من أمورها في المستويات الإدارية العليا.	مشاركة العاملين أكثر فاعلية وأكثر إيجابية، وهناك مجال كبير لمشاركة الأقسام والوحدات الفرعية.
الارتباط بالنظام المحاسبي	ارتباط كامل بالنظام المحاسبي من حيث ضرورة استخدام رموز ومصطلحات ومسميات موحدة وغير ذلك.	الارتباط مع النظام المحاسبي غير مباشر ومرن.

مجال المقارنة	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية
إقرار الموازنة	يتم اعتمادها من قبل السلطة التشريعية ويصدر بها قانون إيذاناً ببدء تنفيذها.	يتم اعتمادها عادة من قبل مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية.

3-1-2. الفرق بين الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية:

ويعرض الجدول الآتي (2 -2) مقارنة أخرى مفيدة للتمييز بين الموازنة العامة للدولة وكل من الحساب الختامي والميزانية العمومية، وهي مصطلحات ومفاهيم عادة مايحدث خلط فيما بينها:

جدول (2 -2) مقارنة بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية

مجال المقارنة	الموازنة العامة للدولة	الحساب الختامي للدولة	الميزانية العمومية
التعريف	خطة عمل تتضمن تقديراً للإيرادات والنفقات عن فترة مالية مقبلة.	بيان تعده الحكومة في نهاية الفترة المالية بالإيرادات والنفقات التي حدثت فعلاً.	تقرير عن المركز المالي للمنشأة متضمناً الأصول والخصوم وحقوق الملكية في لحظة معينة.
الهدف	ترجمة مالية لخطة عمل الحكومة عن فترة مالية قادمة.	عرض إنجازات الحكومة عن فترة مالية ماضية.	عرض المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ محدد.
الشمول	أكثر شمولاً - الجهاز الحكومي ككل من وحدات إدارية واقتصادية	أكثر شمولاً - الجهاز الحكومي ككل من وحدات إدارية واقتصادية.	أقل شمولاً وحدة محاسبية ووحدة اقتصادية.
العناصر (المحتوى)	الإيرادات المصروفات (الاستخدامات والموارد) وأي معاملات أو تدفقات.	الإيرادات والمصروفات (الاستخدامات والموارد) وأي معاملات أو تدفقات.	أرصدة الأصول والخصوم.
الأبعاد	تعكس أبعاداً سياسية واقتصادية واجتماعية وسلوكية.	يعكس أبعاداً سياسية واقتصادية واجتماعية وسلوكية.	تعكس حقائق اقتصادية.
طبيعة البيانات	تقديرية	فعلية	تقديرية
الفترة الزمنية	سنة مالية قادمة.	سنة مالية ماضية.	لحظة معينة (آخر الفترة المالية).

2-2. أهمية وأهداف الموازنة العامة:

2-2-1 أهمية الموازنة العامة:

للموازنة العامة أهمية بالغة للمجتمعات المعاصرة يظهر ذلك من خلال:

(1) أن الموازنة العامة لم تعد قاصرة على تمويل الوظائف التقليدية للدولة فقط (الأمن، الدفاع، العدالة، .الخ)، بل امتد أثرها إلى كافة أوجه النشاط الاقتصادي من إنتاج وتوزيع، خصوصاً مع تطور دور الدولة وزيادة تدخلها في حياة المجتمعات وتحوله من الحراسة إلى الرعاية.

(2) تعد الموازنة العامة مصدراً من مصادر المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية، كما توفر البيانات اللازمة للأبحاث والدراسات.

(3) ترتبط الموازنة العامة بروابط وثيقة بالعديد من العلوم والمعارف الإنسانية كالقانون، والاقتصاد، والإدارة، والمحاسبة وغيرها.

(4) تؤثر الموازنة العامة وتتأثر بأسلوب النظام السياسي في تنظيم وإدارة المالية العامة للدولة، والذي يظهر في عدة صور منها:

أ. سياسات توزيع النفقات والإيرادات العامة بين فئات وطبقات المجتمع المختلفة.

ب. فلسفة نظام الحكم (اشتراكي، رأسمالي، مختلط).

ج. درجة المركزية واللامركزية في التنظيم الإداري للدولة (فيدرالي، موحد)، وانعكاسات ذلك على طرق الرقابة التي تتبعها الدولة.

د. تدعيم أو تقليص سلطة السلطة التشريعية.

(5) تعد الموازنة وسيلة فعالة لتحقيق الموازنة بين المعونات الخارجية والاقتراض الخارجي مع أولويات الخطط الاقتصادية والاجتماعية.

(6) للموازنة العامة دور محوري في القيام بوظيفة التخطيط وذلك لأن:

أ. طبيعة وكمية ونوعية السلع والخدمات الحكومية المقدمة (كالتعليم والأمن والرعاية الاجتماعية والصحية) لايتم تقييمها وتعديلها من خلال آلية السوق المفتوح. وعندما يتعلق الأمر بالمصلحة العامة فالسلع والخدمات الحكومية غالباً ماتكون أكثر حرجاً.

ب. المجال الهائل والمتنوع للأنشطة الحكومية الحديثة يجعل التخطيط المنهجي والمدروس والشامل شرطاً أساسياً لصنع واتخاذ القرار المنظم والرشيد.

ج. التخطيط واتخاذ القرارات من قبل الحكومات يعتبر عملية عامة ومشتركة تستحوذ على اهتمام المواطنين سواءً كانوا أفراداً أو مجموعات (كالأحزاب والنقابات)، فضلاً عن اهتمام ممثليهم المنتخبين داخل السلطة التشريعية، وأعضاء السلطة التنفيذية.

2-2-2 أهداف الموازنة العامة:

تتعدد أهداف الموازنة تبعاً لتعدد وظائف الدولة المعاصرة، وكما تبينه المحاور الستة الآتية:

(1) أهداف تخطيطية: تهدف الموازنة إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد العامة من خلال:

أ. حصر احتياجات إنفاق وحدات الجهاز الحكومي خلال فترة قادمة.

ب. حصر وتخصيص وتوزيع الموارد ومصادر التمويل الأخرى.

ج. التنسيق بين وحدات الجهاز الحكومي.

د. التنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ه. وضع البرنامج الزمني للتنفيذ.

(2) أهداف رقابية: تهدف الموازنة إلى المعاونة في تحقيق رقابة فعالة من خلال:

أ. قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية ومتابعتها.

ب. التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية والإدارية.

ج. الرقابة على أصول وممتلكات الوحدة والمحافظة عليها.

د. المساعدة في تخفيض وضغط وضبط وترشيد الإنفاق الحكومي.

(3) أهداف اقتصادية: تستخدم الموازنة كأداة من أدوات السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو إنجاز أهداف اقتصادية مرغوبة من أهمها:

أ. *تحقيق الاستقرار الاقتصادي والمالي والنقدي:* حيث تستخدم الموازنة في:

- *الحد من التضخم:* ويتحقق بامتصاص النقد الزائد من السوق عن طريق زيادة الضرائب وتقليل الإنفاق الحكومي، إضافة إلى رفع معدل الفائدة بهدف تشجيع الادخار.

- *الحد من الكساد:* وذلك بضخ أموال للسوق من خلال خفض الضرائب وزيادة الإنفاق الحكومي، فضلاً عن تخفيض معدل الفائدة على القروض لتشجيع الاقتراض.
- *الحد من البطالة:* وذلك من خلال التوسع في الإنفاق على المشاريع التنموية خصوصاً تلك التي تتطلب عمالة أكبر، و/أو التوسع في الإنفاق على الموازنة الوظيفية.

ب. *دعم التنمية وتحفيز الاستثمار:* وذلك عبر العديد من السياسات مثل:

- الإنفاق على التنمية المستدامة.
- إعفاء المشروعات الاستثمارية الأكثر إلحاحاً من الضرائب والرسوم أو تخفيضها.
- تقديم الإعانات للقطاعات الاقتصادية المتعثرة.

(4) أهداف اجتماعية: من أهم أهداف الموازنة اجتماعياً أنها تعتبر أداة فعالة في:

أ. *إعادة توزيع الدخل:* وذلك من خلال تبني الموازنة سياسات تعمل على زيادة تمويل الطبقة الغنية للخزينة العامة، وتوجيه الإنفاق لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع وتحقيق العدالة قدر الإمكان.

ب. *معالجة ظاهرة الفقر:* من خلال تبني سياسات مثل، إقامة مشاريع لتنمية المناطق الفقيرة، وتشجيع إقامة المشاريع الصغيرة والحرفية، وتأهيل قوى العمل، وتقديم إعانات البطالة والرعاية الاجتماعية، ودعم الجمعيات الخيرية، وغير ذلك.

ج. *تحقيق أهداف صحية:* وذلك بتبني برامج ترفع من مستوى الرعاية الصحية، وتخفيض معدل وفيات الأطفال، والحد من الآثار الجانبية الضارة للمبيدات والأسمدة الزراعية.

د. *تحقيق أهداف علمية:* من خلال تبني سياسات تؤدي إلى رفع المستوى الثقافي والعلمي للمجتمع كإلزامية التعليم ومكافحة الأمية وتشجيع البحث العلمي وغير ذلك.

ه. *تحقيق أهداف بيئية:* من خلال دعم السياسات التي تحد من تلوث البيئة، وتحافظ على الرقعة الزراعية وزيادتها، وتبني برامج مناسبة لمواجهة العجز المائي.

و. *الحد من بعض العادات السيئة:* مثل التدخين والقات، وذلك عن طريق فرض ضرائب عالية عليها.

(5) أهداف سياسية: تهدف الموازنة سياسياً إلى تحقيق العديد من التوازنات السياسية التي تخدم توجهات الدولة مثل:

أ. دعم الاستقرار السياسي وتمويل البرامج السياسية المحلية أو الحزبية.

ب. الإنفاق على البرامج التي تعمق الولاء الوطني كالإنفاق على المناطق النائية.

ج. الإنفاق على البرامج التي تعزز توجهات الدولة في دعم الحريات كبرامج حقوق الإنسان.

(6) أهداف سلوكية: تهدف الموازنة العامة إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الإداري للدولة من خلال:

أ. التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار.

ب. إفساح المجال للعاملين للمشاركة في إعداد الموازنة ووضع أهداف ومعايير مقبولة من جانبهم، وغير مفروضة عليهم من سلطات عليا، وهو مايؤدي إلى:

- زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤوسين.
- زيادة فعالية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة وخاصة الاتصال الصاعد.

ج. توفير أساس عادل للثواب والعقاب.

د. تحقيق التغذية الاسترجاعية بما يمكن من التعرف على حقيقة ما يجري في أماكن العمل وإدراك حقيقة شعور العاملين وإحساسهم.

3-2. مبادئ الموازنة العامة للدولة:

تعرف مبادئ الموازنة العامة بأنها: "جملة من القواعد الفنية والعلمية المتعارف عليها والتي ينبغي مراعاتها عند إعداد الموازنة". وتتضمن أدبيات الموازنة المختلفة عدداً من هذه المبادئ، وتعكسها أيضا نصوص القوانين ذات الصلة بالموازنة والمالية العامة. وترتبط هذه المبادئ بالمفهوم الكلاسيكي للموازنة العامة الذي كان سائداً في القرن التاسع عشر والقرن العشرين، إلا أنها تطورت مع تطور مفهوم المالية العامة وأصبح لها العديد من الاستثناءات. هذا وتتضمن كتب المالية العامة تفاصيل أكثر عن مبادئ الموازنة كسمات ومزايا وعيوب واستثناءات كل مبدأ منها، وبالتالي يمكن للدارس الرجوع إليها حيث سيتم الاكتفاء هنا بعرض ملخص لأهم مضامين تلك المبادئ ووفقاً للاتجاه الغالب لدى معظم الكتاب.

(1) مبدأ الدورية أو السنوية:

يقضي هذا المبدأ بإعداد تقديرات الموازنة بشكل دوري غالباً ماتحدد بعام كامل. ويرى مؤيدو تحديد دورة الموازنة بسنة واحدة أن الزيادة أو النقصان عن سنة كاملة يؤدي إلى عدم محافظة المعلومات المالية الحكومية لكثير من السمات النوعية التي يجب أن تتصف بها كالثقة والملاءمة والوقتية، وأن ذلك سيعكس نفسه على سلامة القرارات المتخذة من قبل المستخدمين. من ناحية أخرى، يختلف تقويم سنة الموازنة المستخدم في كثير من البلدان، فهناك

من يستخدم التقويم الميلادي أو الهجري أو غيرهما ، كما قد تكون سنة الموازنة متوافقة مع بداية ونهاية السنة التقويمية (مثل اليمن، سوريا) أو متداخلة (مثل مصر، السعودية، أمريكا).

(2) مبدأ الشمول:

يقصد بمبدأ الشمول أن تشمل الموازنة العامة كافة أوجه النشاط الذي تقوم به الدولة سواءً كان خدمياً أو اقتصادياً ، ويقضي أيضاً بعدم جواز عمل مقاصة بين الإيرادات والمصروفات بل يجب إدراجها بالإجماليات وليس الفرق. وأحيانا قد تستثنى موازنات الوحدات الاقتصادية التي تدرج في الموازنة العامة بصافي الفائض أو العجز.

(3) مبدأ الوحدة:

يقضي هذا المبدأ بأن توضع تقديرات الإيرادات والمصروفات في وثيقة واحدة. ويحقق ذلك إمكانية التعرف على جميع إيرادات ومصروفات الدولة بصورة كاملة مما يسهل على المستخدمين تحليل ودراسة الموازنة والتعرف على العلاقات المتداخلة بين عناصرها المختلفة، وبما يُمكن أيضاً من إجراء المفاضلة بين المشروعات والبرامج الحكومية.

(4) مبدأ العمومية (عدم التخصيص):

يطلق عليه أيضا مبدأ عمومية الإيرادات والمصروفات، وأحياناً الشيوع. ويعني عدم وجود ارتباط بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الوحدة الإدارية ، فلايمكن تخصيص إيرادات وحدة إدارية معينة للإنفاق في تلك الوحدة وإنما تتم المقابلة بين إجمالي إيرادات أو موارد الدولة واستخداماتها.

(5) مبدأ النشر والعلانية:

يقضي بوجوب نشر الموازنة وتبليغها للجهات المختلفة مثل المجلس التشريعي، والمواطنين، والوزارات والمصالح والوحدات الإدارية.

(6) مبدأ الالتزام:

يقضي بأن على جميع الأجهزة الحكومية الالتزام بالموازنة شكلاً وموضوعاً ، فيجب استخدام اصطلاحات وتبويبات موحدة ليسهل تجميع بيانات الموازنة على المستوى القطاعي وعلى مستوى الدولة وتسهيل المقارنات بين الأنشطة والوحدات الإدارية المختلفة، كما يجب الالتزام الكامل باعتمادات الموازنة والتعليمات المالية والإدارية المتعلقة بها.

(7) مبدأ التوازن:

يقصد به توازن إيرادات الدولة ونفقاتها خلال السنة المالية، وذلك عن طريق تدبير الموارد اللازمة لمقابلة الاحتياجات. إلا أن هذا التوازن لم يعد ممكناً في معظم موازنات دول العالم، حيث أصبح الاتجاه الحالي منصباً على تحقيق التوازن الاقتصادي وذلك من خلال لجوء الدول إلى وسائل عديدة لتغطية العجز في موازناتها مثل اللجوء إلى المدخرات المحلية (الاحتياطيات) أو الاقتراض المحلي أو الخارجي، وينعكس أثر العجز في شكل أسعار تضخمية وأعباء سنوية ثابتة لخدمة الديون.

2-4. أنواع الموازنات العامة:

تتضمن الموازنات العامة عدة أنواع تتفق وتختلف فيما بينها، حيث يتركز اتفاقها في كون مجال اهتمامها هي أموال عامة أسندت مسؤولية إدارتها والائتمان عليها للحكومة والتي بدورها تخضع للمساءلة العامة. أما اختلاف الموازنات العامة عن بعضها فتأخذ عدة صور يمكن تصنيف الأنواع الشائعة منها ضمن الثلاثة المقاييس الآتية:

2-4-1. من حيث الظروف التي تعد فيها:

1. ***موازنة عادية:*** هي الموازنة التي تعد في الظروف العادية والطبيعية ويتم تمويلها من الإيرادات التقليدية العادية للدولة.
2. ***موازنة غير عادية (استثنائية أو طارئة):*** هي موازنة منفصلة عن موازنة الدولة الأصلية وتعد لأغراض مؤقتة وفي ظروف غير عادية كحالات الحروب أو الكوارث، ويتم تمويلها من مصادر استثنائية كالاحتياطي العام، والقروض، وغنائم الحروب.
3. ***الاعتمادات الإضافية:*** هي اعتمادات يتم اللجوء إليها عندما تكون الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة لنفقة من النفقات غير كافية، فتتقدم الحكومة إلى السلطة التشريعية بطلب فتح اعتمادات جديدة إضافية تصرف خلال السنة المالية. وقد ينظر إلى هذه الاعتمادات كموازنة غير عادية غير أن مايميزها عن الموازنة غير العادية أنها تتم في ظروف عادية، عادة ماتحدث مثل هذه الظروف عند توافر فوائض كبيرة في الإيرادات المحصلة مقارنة بالتقديرات، مثل ارتفاع عائدات الحكومة من النفط نتيجة بيع حصتها بأسعار

تفوق تقديرات الموازنة بدرجة كبيرة. وهذه الاعتمادات ينبغي ألا تأخذ صفة الاستمرار إذ يجب أن تظل ضمن الحدود المعقولة والمقبولة من المجتمع، مالم فستفقد الموازنة أبعادها وأهدافها الأساسية ووظيفتها الرقابية وستصبح مجرد أداة شكلية فارغة المضمون.

2-4-2. من حيث طبيعة الوحدة المحاسبية التي تشملها الموازنة:

وفق هذا المقياس تصنف الموازنات العامة استنادا إلى تفسير نظرية الأموال المخصصة لطبيعة الوحدة المحاسبية الحكومية المتمثلة بالمال المخصص. وتشكل الأنواع الآتية من الموازنات الصور الأكثر شيوعا في العديد من البلدان العربية كاليمن ومصر:

(1) ***الموازنة العامة للدولة:*** هي موازنة قطاع الحكومة العامة أو مايعرف بوحدات القطاع الإداري للدولة ممثلة بأجهزة السلطة المركزية من مجالس ووزارات وهيئات وغيرها، إضافة إلى الوحدات الإدارية التي تشكل مجتمعة هيكل السلطة المحلية (محافظات ومديريات).

(2) ***الموازنات الملحقة والمستقلة والصناديق الخاصة:*** وتشمل ثلاثة أنواع:

أ. ***موازنات الجهات الملحقة:*** هي موازنات جهات إدارية ملحقة بالوزارات ليس لها شخصية اعتبارية مستقلة، لكنها تقوم بإدارة أنشطة ذات طبيعة خاصة ومتميزة مما يعطيها الحق في قدر من الاستقلال والمرونة.

ب. ***موازنات الجهات المستقلة:*** هي موازنات جهات حكومية تمارس أنشطة ذات طابع اقتصادي، ويكون لها شخصية اعتبارية مستقلة وذمة مالية مستقلة ويغلب عليها مفهوم مال الأمانة، مثل هيئات وصناديق التقاعد، والأوقاف.

ج. ***موازنات الصناديق الخاصة:*** هي موازنات الصناديق التي يتم إنشاؤها بغرض تمويل وإدارة أنشطة ووظائف خاصة لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية محددة، ويتم تمويلها من ضرائب ورسوم تفرض خصيصاً لها.

(3) ***موازنات الوحدات الاقتصادية (مؤسسات القطاع العام والمختلط):*** هي الموازنات التخطيطية للمؤسسات والشركات الإنتاجية العامة التي تملك الدولة رأسمالها بالكامل (تسمى وحدات القطاع العام)، وكذا موازنات الوحدات التي تساهم الحكومة في رأسمالها بالمشاركة مع القطاع الخاص (تسمى وحدات القطاع المختلط).

(4) ***الحسابات خارج الموازنة:*** هي موازنات ليس لها علاقة مباشرة بإيرادات ونفقات الموازنة العامة لكنها تخضع لإدارة وإشراف الوحدة الحكومية والخزينة العامة للدولة.

2-4-3. من حيث طبيعة ونوع الاستخدامات والموارد:

1. ***موازنة التشغيل (الموازنة الجارية):*** هي الموازنة المتعلقة بمعاملات النشاط التشغيلي (الجاري) خلال السنة الحالية حيث تشمل مصادر تمويل (موارد) واستخدامات نشاط التشغيل، ويعبر الفرق بين تلك الاستخدامات والموارد عن عجز أو فائض نشاط التشغيل.
2. **الموازنة الرأسمالية:** هي الموازنة المتعلقة بالمعاملات ذات الطابع الاستثماري حيث تشمل الاستخدامات الرأسمالية مثل الاعتمادات المخصصة للمشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة.
3. **البرنامج الرأسمالي:** هو خطة رأسمالية طويلة الأجل (3 - 5 سنوات) تضعها الدولة لتحقيق أهداف تنموية ذات طابع استثماري بحيث يتم برمجة وتوزيع التنفيذ على عدد سنوات الخطة.
4. ***موازنة التمويل (موازنة التحويلات الرأسمالية):*** هي موازنة الاستخدامات التي لا ترتبط بالخدمات التشغيلية ولا تمثل استثمارات، من أمثلتها أقساط الإقراض والاقتراض المستحقة.
5. ***موازنة النقد الأجنبي:*** وتشمل تقديرات النقد الأجنبي المتوقع تحصيله والمتوقع إنفاقه خلال الفترة المالية القادمة.

2-5. أسس تبويب الموازنة العامة:

يقصد بالتبويب عملية فرز البيانات وتوجيهها في مجموعات رئيسية وفرعية متشابهة في خصائص معينة ومحددة. وتكمن أهمية التبويب في أنه يُمكن من:

(1) عرض معلومات التقارير المالية الحكومية بصورة واضحة وقابلة للفهم والمقارنة.

(2) تسهيل إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها.

(3) تسهيل إعداد الحساب الختامي للدولة والتقارير الدورية ذات العلاقة بمالية الدولة.

(4) تحديد السلطة والمسؤولية بما يمكن من القيام بالمساءلة والمتابعة والرقابة الفعالة على تنفيذ الموازنة.

(5) إعداد وتصميم المجموعة المستندية والدفترية للنظام المحاسبي الحكومي.

وتختلف أسس التبويب باختلاف نظام الموازنة المتبع، فالتبويب النوعي يستخدم في موازنة البنود (التقليدية) والتبويب حسب البرامج يستخدم في موازنة البرامج والأداء، إلا أن من الممكن استخدام أسس تبويب مختلفة في وقت واحد، فمثلاً تستخدم موازنة البنود التبويب النوعي إضافة إلى التبويب الإداري والاقتصادي. وتستخدم موازنة البرامج والأداء التبويب الوظيفي

والتبويب في شكل برامج وأنشطة إضافة إلى التبويب النوعي. وسيتضح ذلك في العرض الآتي لأسس التبويب الشائعة لكل من الاستخدامات والموارد:

2-5-1. أسس تبويب الاستخدامات (المصروفات):

(1) التبويب الموضوعي (النوعي):

يتطلب هذا التبويب تجميع الاستخدامات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية وفقاً لنوع الخدمة أو السلعة أو بحسب الغرض من الإنفاق. وبناء على ذلك تبوب الاستخدامات إلى أبواب، وينقسم كل باب إلى عدة فصول أو مجموعات، والفصل ينقسم إلى عدة بنود، والبند إلى أنواع.

ويتميز التبويب الموضوعي بالمزايا الآتية:

أ. السهولة والوضوح والبساطة في إعداد وتنفيذ الموازنة والمتابعة والرقابة عليها.

ب. إحكام الرقابة على عناصر الإنفاق والتحقق من الصرف في الأغراض المحددة.

ج. إمكانية مقارنة بنود الإنفاق من فترة مالية لأخرى والتعرف على اتجاهات الإنفاق خلال الفترات الزمنية المختلفة.

(2) التبويب الإداري (التنظيمي):

وفقاً لهذا التبويب تُنسب النفقات إلى التنظيمات الحكومية التي تتولى إنجاز الأعمال أو تقدم خدمات. فيتم بيان الاعتمادات المخصصة على مستوى كل جهة أو وحدة حكومية. وفي هذا الصدد تتجمع البيانات من أسفل إلى أعلى، أو توزع من أعلى إلى أسفل بحسب الهيكل التنظيمي والإداري للدولة، فمثلا تضم السلطة المركزية مجلس النواب، وهيئات السلطة القضائية، ورئاسة الجمهورية، ومجلس الوزراء، والوزارات والهيئات وأجهزة السلطة المركزية الأخرى. وتتألف السلطة المحلية من محافظات، ومديريات، وقرى. مع ملاحظة أن بعض الاستخدامات لايمكن ربطها بوحدة إدارية معينة مثل نفقات الدين والدعم والطوارئ، وهذه عادة ماتربط بوزارة المالية.

يتميز التبويب الإداري بالمزايا الآتية:

أ. إمكانية تقييم الإنفاق لكل وحدة إدارية بناء على الاعتمادات المخصصة لها.

ب. إمكانية ربط تقديرات الموازنة ومتابعة تنفيذها بوحدة إدارية معينة.

ج. إمكانية مقارنة عناصر النفقات في وحدة إدارية معينة على مدار فترات مالية مختلفة.

(3) التبويب الاقتصادي:

يقصد به تبويب الاستخدامات وفقاً لطبيعتها الاقتصادية والذي يرتكز على التمييز بينها وفقاً لبعدها الزمني، حيث توجد ثلاثة أنواع:

الأول: استخدامات جارية (تشغيلية): وهي نفقات أو مصروفات تأدية الخدمات العادية المتكررة دورياً والتي لايترتب عليها تكوين رأسمالي لأصول جديدة.

الثاني: استخدامات رأسمالية: وهي نفقات التكوين الرأسمالي لأصول جديدة.

الثالث: استخدامات تمويلية: هي نفقات التحويلات الرأسمالية المتوقعة خلال الفترة كالقروض.

يتميز التبويب الاقتصادي بالمزايا الآتية:

أ. توفير بيانات تساعد أجهزة الدولة في التخطيط ووضع السياسات المالية والاقتصادية.

ب. توفير بيانات عن طبيعة النفقات بما يمكن من المساعدة في تشكيل سياسة الدولة المتعلقة بترشيد الإنفاق وتمكينها من الاستمرار في تأدية الخدمات مستقبلاً.

ج. مقارنة الأهمية النسبية بين الإنفاق الجاري والإنفاق الاستثماري والإنفاق التمويلي كمؤشر للحكم على مدى اهتمام الدولة برفع المستوى الإنتاجي والاقتصادي وتدعيم الأصول الإنتاجية والحرص على ربط الموازنة بخطط التنمية طويلة الأجل.

(4) التبويب الوظيفي:

يعتمد التبويب الوظيفي على تبويب الاستخدامات وفقاً لوظائف الحكومة، وتعرف الوظيفة بأنها، "مجموعة من الخدمات أو العمليات التي توجه مباشرة لإنجاز هدف أو غرض رئيسي للحكومة". ووفقا لنظام الحسابات القومية لعام 2008م، فالتبويب الوظيفي يستخدم للتعرف على الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمعاملات الجارية والإنفاق الرأسمالي وحيازة الأصول المالية من قبل الحكومة وقطاعاتها الفرعية. هذا وقد تضمن النظام المذكور تصنيف الوظائف الحكومية في عشر مجموعات رئيسية هي:

(1) الخدمات العمومية العامة (2) الدفاع (3) النظام العام وشئون السلامة العامة (4) الشؤون الاقتصادية (5) حماية البيئة (6) الإسكان ومرافق المجتمع (7) الصحة (8) الشئون الدينية والثقافية والترفيه (9) التعليم (10) الحماية (الرعاية) الاجتماعية.

ويختلف التبويب الوظيفي عن التبويب الإداري المشار إليه آنفا، لأن الوظيفة أو الخدمة الواحدة قد تتم بواسطة عدة جهات حكومية، فمثلاً لاتقتصر وظيفة الخدمات الصحية على وزارة الصحة فقط، فوزارة الدفاع والأمن والتعليم تقدم أيضا خدمات صحية إلى جانب وظائفها الأساسية.

يتميز التبويب الوظيفي بالمزايا الآتية:

أ. يوفر بيانات عن الاعتمادات المخصصة والإنفاق الفعلي لكل وظيفة من وظائف الدولة بما يمكن من تحليل اتجاهات الإنفاق على الوظائف المختلفة خلال الفترات المالية.

ب. يتيح إعداد مؤشرات عن الأهمية النسبية لوظائف الدولة بما يُمكن من تقييم كفاءة استخدام الدولة لمواردها الاقتصادية.

ج. يؤدي إلى قلة حجم وعدد الاعتمادات التي لايمكن ربطها بوظيفة معينة.

د. يعتبر أساساً مناسباً لتوزيع الاعتمادات الإجمالية على الوحدات الفرعية، ومقارنة الأداء الفعلي لكل وظيفة في مختلف الوحدات الفرعية لوحدات الإدارة المحلية أو المركزية.

(5) التبويب في شكل برامج وأنشطة:

يرتبط هذا النوع بالتبويب الوظيفي حيث إن لكل وظيفة أهدافاً محددة يتم تحقيقها من خلال برنامج أو عدة برامج رئيسية، ويعرف البرنامج بأنه، "جزء جوهري من الوظيفة ويرتبط بمنتج نهائي أو خدمة نهائية". ويلي تحديد البرامج تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من الأنشطة، ويعرف النشاط بأنه، "تجميع للأعمال المتجانسة التي تقوم بها التنظيمات التنفيذية للمساهمة في إنجاز برنامج رئيسي أو فرعي، والغرض من النشاط هو إنجاز المنتج النهائي للبرنامج، ويمثل نقطة التركيز بالنسبة للإدارة". وتقوم الوحدة الحكومية وهي أصغر تنظيم إداري في الحكومة بأداء الأنشطة التي تحقق أهداف برنامج واحد أو أكثر.

يحمل التبويب بحسب البرامج والأنشطة العديد من المزايا أبرزها أنه:

أ. أضفى على الموازنة سمات الإدارة العلمية بدلا من خضوعها كليةً للقواعد التشريعية.

ب. يُمكن من استخدام الموازنة كأداة لمساعدة الإدارة في تخصيص واستغلال الموارد بكفاءة وفاعلية.

ج. يُمكن من استخدام الموازنة كأداة لمساعدة الإدارة في تقييم الأداء.

د. يُمكن من توثيق العلاقة بين الموازنة والخطة، حيث أصبحت الموازنة تعبيراً مالياً عن الخطة وأداة لتمويلها وتنفيذها، إضافة إلى كونها أداة للرقابة التشريعية والمالية.

2-5-2. أسس تبويب الموارد (الإيرادات):

نظراً لانعدام علاقة السببية بين موارد الوحدة الإدارية الحكومية واستخداماتها، فلا يوجد ارتباط بين الأساس المتبع في تبويب الاستخدامات والأساس المتبع في تبويب الموارد، فقد يستخدم أساس التبويب الموضوعي (النوعي) في تبويب الموارد فتبوب إلى إيرادات مبيعات السلع والخدمات، وإيرادات ضريبية، وإيرادات رأسمالية، وإيرادات سيادية وإيرادات غير سيادية.

ويعتبر التبويب الاقتصادي هو التبويب الشائع للموارد وذلك بتبويبها إلى إيرادات جارية، وإيرادات رأسمالية، وإيرادات تحويلية رأسمالية.

3- مراحل الموازنة العامة:

عزيزي الدارس؛ يقصد بمراحل الموازنة العامة الخطوات التي تمر بها عملية الموازنة العامة للدولة بدءاً من تحضير وإعداد الموازنة وحتى الانتهاء من إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية الفترة المالية. وتسمى أيضا دورة الموازنة العامة كون أداء مراحلها يتكرر كل فترة مالية.

وتمر دورة الموازنة العامة عبر أربع مراحل متتابعة هي الإعداد والمصادقة والتنفيذ وإعداد التقارير، إضافة إلى القيام بالرقابة التي يتم أداؤها خلال المراحل الأربع السابقة. والفقرات التالية تقدم شرحاً لأهم مضامين تلك المراحل.

3-1. مرحلة التحضير والإعداد:

3-1-1. السلطة المسؤولة عن إعداد الموازنة:

تسند مسؤولية القيام بمرحلة التحضير والإعداد إما للسلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية أو السلطتين معا. غير أن الأغلب إسناد هذه المسؤولية للسلطة التنفيذية وذلك لعدة مبررات أهمها:

(1) السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن تنفيذ الموازنة وبالتالي فمن الطبيعي أن تتولى أيضا إعداد الموازنة لأنها ستحاول قطعاً أن تكون واقعية ودقيقة حتى يتم التنفيذ دون معوقات.

(2) السلطة التنفيذية تدير نظم معلومات ضخمة وتشرف على أجهزة إحصائية منتشرة في أرجاء البلاد مما يوفر لها الكثير من البيانات والتقديرات اللازمة لإعداد الموازنة.

(3) تعتبر الموازنة العامة بمثابة ترجمة رقمية لبرنامج الحكومة المالي عن سنة مالية مقبلة، لذا ينبغي أن يترك للحكومة إعداد الموازنة لتكون معبرة عن برنامجها وخطتها.

(4) تحتاج الموازنة العامة إلى تنسيق كبير بين مفرداتها المختلفة وهو أمر لا يتحقق إلا إذا تولت الحكومة إعدادها لما تملكه من أجهزة إدارية منتشرة داخل إقليم الدولة وخارجها. فلو أسندت هذه المهمة للسلطة التشريعية فلن يتحقق التنسيق المطلوب، وهذا ما أثبتته التجربة من أن المجالس البرلمانية لا تحرص على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد العامة بقدر حرصها على إرضاء الناخبين الأمر الذي قد يحصل معه مخاطر عديدة.

2-1-3. إجراءات التحضير والإعداد:

ينظم إجراءات إعداد الموازنة في معظم بلدان العالم تشريعات وقواعد مهنية تختلف باختلاف أسلوب الموازنة المتبع، غير أن هناك إجراءات عامة نمطية يمكن اختصارها في النقاط الآتية:

(1) تُعد وزارة المالية إطاراً لمشروع الموازنة العامة يتضمن التوجهات السياسية والمالية للحكومة التي يجب أن تُعد الموازنة على أساسها.

(2) تُصدر وزارة المالية منشور (دليل) الموازنة يتم تعميمه على كافة الوحدات والجهات الحكومية يتضمن الخطوط العريضة لإعداد مشروع الموازنة كالأهداف، والسياسات والقواعد الواجب مراعاتها عند وضع التقديرات، ويتضمن أيضا الجدول الزمني لإعداد الموازنة (تقويم الموازنة Budget Calendar)، يحدد فيه أهم التواريخ الواجب التقيد بها بما يمكن وزارة المالية من إعداد المشروع النهائي للموازنة وتقديمه للسلطة التشريعية قبل بدء السنة المالية.

(3) تتولى كل جهة ووحدة حكومية (وزارة، هيئة، مؤسسة، محافظة، مديرية، ..الخ) إعداد مشروع موازنتها من خلال تشكيل لجنة موازنة تقوم بتقدير الموارد والاستخدامات المتوقعة عن الفترة القادمة في ضوء الأهداف والقواعد والتوجهات التي تضمنها إطار ومنشور الموازنة.

(4) ترسل كافة الجهات الحكومية مشاريع موازناتها الفردية إلى وزارة المالية، والتي تتولى دراستها ومراجعتها فنياً ومحاسبياً، وقد يتطلب الأمر الاتصال بتلك الجهات لبحث ومناقشة نقاط الخلاف والاتفاق حولها.

(5) تقوم وزارة المالية بإضافة تقديرات النفقات الداخلة في اختصاصها كالديون، وإيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها كالضرائب، إضافة إلى النفقات الخاصة بالوزارة.

(6) بعد التشاور مع الجهات المختصة الأخرى داخل السلطة التنفيذية وإجراء التعديلات اللازمة، تقوم وزارة المالية بإعداد مشروع متكامل للموازنة العامة يُقدم إلى مجلس الوزراء لمناقشته والموافقة عليه تمهيداً لعرضه على السلطة التشريعية.

3-1-3. تقدير الموارد والاستخدامات:

سبق أن عرَّفنا الموازنة العامة بأنها تقدير معتمد لنفقات وإيرادات الدولة عن فترة مالية قادمة ، وبالتالي تعتبر مشكلة تقدير الإيرادات والنفقات وماتثيره من تعقيدات أحد أهم القضايا المرتبطة بعملية إعداد الموازنة، وهو ماتناقشه الفقرات الآتية:

أولاً : تقدير الإيرادات:

إن تقدير الإيرادات يثير صعوبات فنية ناشئة عن ارتباطها بعوامل يصعب التحكم أو التنبؤ الدقيق لمتغيراتها ، ولهذا عادة مايتم تقدير الإيرادات وفق الطريقتين الآتيتين:

(1) طريقة التقدير المباشر: ترمي هذه الطريقة بصفة أساسية إلى القيام بدراسة فنية تنطوي على التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة وتقدير حصيلته اعتماداً على نتائج هذه الدراسة. على سبيل المثال، يتم تقدير الإيرادات الضريبية من خلال دراسة تأخذ في الاعتبار الظروف المختلفة الاقتصادية والمالية والاجتماعية المتوقع حدوثها خلال السنة المالية القادمة. وبالنسبة لإيرادات السلع والخدمات يتم تقدير الكميات المتوقع إنتاجها أو تقديمها ومن ثم الضرب في سعر يتم التوصل إليه عبر دراسة اتجاهات الأسعار في الفترة المقبلة.

(2) طريقة التقدير الآلي: بموجبها يتم تقدير الإيرادات استنادا إلى الإيرادات الفعلية للفترة أو الفترات الماضية ، وذلك وفق عدة أساليب تتضمن:

أ. ***التقدير استناداً إلى بيانات السنة قبل الأخيرة:*** بموجبه يتم تقدير إيرادات الموازنة الجديدة على أساس الإيرادات الفعلية للسنة قبل الأخيرة ، فمثلا لتقدير إيرادات موازنة سنة 2012م يتم الاستناد إلى إيرادات آخر سنة مالية عرفت نتائجها وهي 2010م ، دون إجراء أي تغيير إلا في الحالات الاستثنائية (فرض ضريبة جديدة مثلا).

ب. ***التقدير بالزيادة أو النقص النسبي:*** يقتضي هذا الأسلوب تقدير الإيرادات وفق آخر سنة مالية منقضية بعد زيادتها أو تخفيضها بمعدل محدد اعتماداً على أفضل توقع ممكن للنشاط الاقتصادي خلال سنة الموازنة.

ج. ***التقدير بأسلوب المتوسطات:*** وفق هذا الأسلوب يتم تقدير الإيرادات على أساس متوسط الإيرادات المتحققة فعلا خلال عدة فترات سابقة (ثلاث سنوات عادة).

ولكل من طريقة التقدير المباشر وطريقة التقدير الآلي مزاياها وعيوبها ، ففي الوقت الذي تعتبر فيه طريقة التقدير الآلي أكثر سهولة ويسراً وأقل تأثراً بالأحكام الشخصية ، فإن طريقة التقدير المباشر تعد أفضل وأدق فيما لو توفرت معلومات ومؤشرات سليمة وجيدة عن الظروف الاقتصادية للفترة القادمة وهو مايؤدي إلى تقليل الأحكام الشخصية.

ثانياً: تقدير الاستخدامات:

عادة لايثير تقدير الاستخدامات صعوبات فنية كبيرة، إذ لايتطلب الأمر سوى واقعية التقدير. وبالتالي عادة مايتم انجاز تقديرات الاستخدامات بطريقة التقدير المباشر وذلك بأن تقوم الوحدات الحكومية بدراسات فنية لكل عنصر من عناصر الاستخدامات لتقدير الاحتياجات الكمية اللازمة لتنفيذ الأنشطة والبرامج الموكلة لها، وتقدير الأسعار في ضوء الظروف والعوامل المتوقعة في المستقبل. فمثلاً، لتقدير المصروفات السلعية يتم تقدير كمية الاحتياجات المتوقعة للسنة القادمة في ضوء الكميات المتاحة حالياً في المخازن، يلي ذلك الحصول على الأسعار من الموردين.

ويتم تقدير الاستخدامات بالطريقة المباشرة خضوعاً لنوعين من التعديلات هما:

أ. ***التعديلات الحتمية:*** يقصد بها التعديلات التي تحدث بموجب القرارات والقوانين الصادرة، أو نتيجة ظروف طبيعية تتعلق بمضي السنة المالية، من أمثلتها الترقيات والعلاوات.

ب. ***التعديلات الجديدة:*** يقصد بها مايتم رصده من اعتمادات لإنجاز مشاريع جديدة أو إضافة درجات وظيفية جديدة.

وبطبيعة الحال يمكن الاسترشاد بأرقام النفقات العامة الواردة بالموازنات السابقة مع مراعاة ألا تكون منطوية على إسراف أو متضمنة لبعض النفقات العارضة أو الاستثنائية، كما أن تقديرات النفقات تخضع للمراجعة في وزارة المالية والتي تراعي وجود معدلات للإنفاق وتستشهد بالإنفاق الفعلي في السنتين الأخيرتين، فضلاً عن ذلك فهناك مراجعة أخرى لتقديرات النفقات تجريها اللجنة المختصة في السلطة التشريعية.

2-3. مرحلة المصادقة:

يُقدم مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية لمناقشته والمصادقة عليه، وفي سبيل الحصول على تلك المصادقة عادة ما تتم الإجراءات الآتية:

(1) يحيل المجلس التشريعي مشروع الموازنة إلى اللجنة المختصة بالمجلس تكون مهمتها دراسة مشروع الموازنة وإعداد تقرير تفصيلي عنه يوزع على الأعضاء.

(2) تعرض السلطة التنفيذية مشروع الموازنة بأن يلقي رئيس الوزراء أو وزير المالية بيان الحكومة عن الموازنة، ثم يفتح باب النقاش لأعضاء المجلس التشريعي.

(3) تختلف الدول حول صلاحيات المجلس التشريعي تجاه مشروع الموازنة. ففي بعض الدول يمنح المجلس حق إدخال تعديلات وفق ضوابط معينة، بينما في دول أخرى، كما هو

الحال في اليمن، ليس للمجلس حق التعديل وإنما الاقتراح على الحكومة بالتعديلات، أو قد يكون له حق المشاركة مع الحكومة في الوصول إلى اتفاق حول نقاط الخلاف.

(4) بعد المناقشة يقترع المجلس التشريعي على الموازنة ككل. ويتم اعتمادها باباً بابا والهدف من ذلك هو إلزام الحكومة بعدم تجاوز إعتمادات الباب أو النقل من باب لآخر إلا بعد الرجوع إلى المجلس.

(5) بعد المصادقة يصدر المجلس التشريعي قانون الموازنة الذي يعتبر تخويلاً أو تفويضاً للسلطة التنفيذية ببدء العمل بالموازنة الجديدة.

(6) في حالة تأخر المجلس في إصدار قانون الموازنة حتى بداية السنة المالية التالية، يتم العمل في معظم الدول بنفس تخصيصات موازنة العام الماضي ووفق محددات معينة حتى يصدر قانون الموازنة الجديدة.

3-3. مرحلة التنفيذ:

يتم تنفيذ الموازنة العامة استناداً إلى تشريعات وقواعد رسمية وعبر الاستعانة بنظم مالية يراعى فيها أن تكون ملاءمة للبيئة المحيطة بما تحويه من مكونات وعوامل مؤثرة كنظام الحكم، ودرجة المركزية واللامركزية المالية والإدارية، والسياسات المالية والمحاسبية المتبعة وغيرها. ومن القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ الموازنة مبدأ عمومية الإيرادات والمصروفات (عدم التخصيص).

وفي هذا الإطار يُعد النظام المعروف باسم "حساب الخزينة المنفرد Treasury Single Account (TSA)" من أشهر النظم المالية وأكثرها شيوعاً واستخداماً في الحسابات الحكومية وفي ضمان الالتزام بمبدأ العمومية عند تنفيذ الموازنة. ولأهمية دور هذا النظام في تنفيذ الموازنة العامة للدولة فسوف يتم توضيح مضامينه ضمن موضوعات الوحدة الرابعة.

وتتضمن التشريعات والقرارات الإدارية العديد من الأحكام الواجب التقيد بها في تنفيذ الموازنة العامة من أهمها:

(1) تحصيل كافة إيرادات ومستحقات الدولة وفقاً للتشريعات والقرارات المنظمة لذلك.

(2) لايجوز التنازل أو الإعفاء من سداد موارد ومستحقات الدولة دون نص قانوني أو تصديق السلطات المخولة بذلك.

(3) لايجوز الصرف من الموارد العامة المحصلة بأي حال من الأحوال، ويجب إيداعها في حساب الخزينة أولاً بأول.

(4) لايجوز زيادة إجمالي الاستخدامات الفعلية عن الاستخدامات المقدرة إلا بعد موافقة السلطة التشريعية على اعتمادات إضافية.

(5) لايجوز الصرف على بنود غير واردة بالموازنة.

(6) لايجوز النقل من باب إلى باب آخر حتى ولو كان هناك وفر في الباب المنقول منه إلا بعد الحصول على موافقة وتصديق السلطة التشريعية.

(7) النقل داخل كل باب أو بين الفصول أو بين البنود والأنواع داخل الفصل الواحد، يعتبر من اختصاص السلطة التنفيذية وفقاً لحدود السلطات والصلاحيات المالية المخولة لكل وزير.

(8) إن وجود اعتماد مدرج بالموازنة لايعتبر مبرراً للصرف، بل ينبغي أن يكون هناك حاجة فعلية تبرر الصرف.

(9) يجب الالتزام بكافة القوانين واللوائح المنظمة لتحصيل الموارد وصرف الاستخدامات مثل القانون المالي، وقوانين الضرائب، وقانون المشتريات والمناقصات والمزايدات الحكومية، وقانون الخدمة المدنية، وغيرها.

(10) يبطل العمل بكل اعتماد مدرج في الموازنة لم يصرف أو لم يتقرر صرفه حتى نهاية السنة المالية.

(11) تخضع عملية تنفيذ الموازنة للمتابعة والرقابة سواءً من قبل أجهزة الرقابة الداخلية أو الخارجية، كما تخضع لرقابة وزارة المالية وذلك من خلال المفتشين أو من خلال التقارير الدورية التي تطلبها من الجهات الحكومية.

4-3. مرحلة إعداد التقارير:

هي المرحلة التي يتم فيها إعداد وتقديم التقارير المالية الدورية المرحلية منها أو الختامية والمتعلقة بنتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة. وتتضمن هذه المرحلة عدداً من الإجراءات والخطوات التي قد تتزامن في جزء منها مع مرحلة التنفيذ، ويحكم تلك الخطوات والإجراءات نصوص تشريعية وقرارات مختلفة، إضافة إلى كتاب دوري تصدره وزارة المالية قرب نهاية العام المالي يتضمن قواعد إقفال وإعداد الحسابات الختامية للموازنات العامة يعمم على كافة الوحدات والجهات ذات العلاقة. ونظرا لنمطية إجراءات وخطوات هذه المرحلة فسوف يتم الاكتفاء بالإجراءات المتبعة في إعداد التقارير والحسابات الختامية في اليمن والتي تتناولها الوحدة الثامنة والأخيرة.

3-5. الرقابة مع الموازنة العامة:

تمارس الرقابة قبل وخلال وبعد تنفيذ الموازنة العامة، كما تتولاها جهات متعددة داخلية وخارجية، وبالتالي فالرقابة لايمكن اعتبارها مرحلة مستقلة بذاتها، كما لايمكن النظر إليها وكأنها المرحلة الأخيرة من مراحل الموازنة، بل هي في الواقع مرحلة متداخلة يتم أداؤها خلال كافة مراحل دورة الموازنة العامة.

وفي إطار الموازنة العامة فالرقابة هي بمثابة ركيزتها الأساسية ومن غير المتوقع التحقق من إنجاز أهداف الموازنة مالم يتوفر نظام رقابي فعال يمكن من إنجاز الأهداف الرقابية على الموازنة والتي من أهمها:

(1) التحقق من سلامة وصحة العمليات والإجراءات من الناحية المستندية والحسابية.

(2) التحقق من مدى الالتزام بالاعتمادات المدرجة في الموازنة والتعليمات المالية والإدارية.

(3) التعرف على مستوى الأداء ونوعية الإنجاز وذلك من خلال مراجعة وتقييم نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها بالأهداف الموضوعة سابقاً.

3-5-1 أنواع الرقابة:

تمارس الرقابة في أنواع مختلفة وبشكل متداخل فيما بينها، وهذه الأنواع عادة ماتصنف حسب الاتجاهات التي ينظر منها للرقابة، والتي يمكن تلخيصها في الخمسة الاتجاهات الآتية:

الاتجاه الأول: من حيث الجهة التي تنفذ الرقابة:

يتوزع هذا الاتجاه في نوعين رئيسيين هما رقابة خارجية ورقابة داخلية فيما يأتي تلخيصاً لهما:

(1) الرقابة الخارجية:

هي المراجعة أو التدقيق المنفذ من قبل جهة خارجية تكون مستقلة عن الوحدة الخاضعة للرقابة. ويمكن تبويب جهات الرقابة الخارجية على الموازنة في الأنواع الآتية:

أ. ***رقابة مكاتب مراجعي الحسابات الخارجيين:*** يتركز نطاق هذا النوع من الرقابة بشكل رئيسي على القطاع الخاص، ويمتد في بعض الدول إلى مراجعة وإبداء الرأي حول حسابات الحكومة أو بعض الوحدات التابعة للحكومة مثل مؤسسات القطاع العام.

ب. ***رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا:*** تُعرف هذه الرقابة بـ **"الرقابة المالية"** أو **"الرقابة المالية الحكومية"**، وبحسب المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ARABOSAI)، هي الرقابة التي تقوم بها هيئة عليا مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة، والتي عادة ماتكون من الهيئات التي يتصل عملها بالمال العام (كالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) وذلك في إطار الاختصاصات المحددة لها قانوناً، بحيث تتحقق هذه الهيئة مما إذا كان التنفيذ (في

الجهات الخاضعة لرقابتها) مطابقاً للتوجيه الصادر عن السلطات العليا التي تملك مساءلة تلك الجهات في جوانب المشروعية والملاءمة والدقة الحسابية والكفاءة والفعالية والتوفير (الاقتصاد)، وتقوم بفحص العمليات المالية في تلك الجهات وتحليل البيانات والتفتيش وكشف المخالفات والانحرافات والتحقيق فيها وفرض المسؤولية والمطابقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية وباسترداد الأموال الضائعة.

ج. ***رقابة الأجهزة الخارجية الأخرى:*** هي الرقابة التي تتولاها أجهزة أو جهات أخرى خلاف ماسبق وتكون خارجية ومستقلة عن الوحدة الخاضعة للرقابة وتتضمن الأنواع الآتية:

(1) *رقابة السلطة التشريعية:* هي التي يقوم بها المجلس التشريعي باعتبار الرقابة وظيفته الأساسية والأمانة التي يتحملها ويخضع عنها لمساءلة الناخبين والمجتمع بشكل عام.

(2) *رقابة السلطة القضائية:* هي التي تنفذها أجهزة قضائية متخصصة مثل هيئات مكافحة الفساد أو أجهزة الكسب غير المشروع، ونيابة الأموال العامة.

(3) *رقابة الأجهزة والجهات الحكومية الأخرى:* تتمثل في الرقابة التي تتولاها بعض الوزارات والهيئات الحكومية المرتبطة بالموازنة كوزارة المالية، ووزارة الخدمة المدنية.

(4) *رقابة أجهزة خارجية غير حكومية:* تتضمن الرقابة التي تؤدى بصور مختلفة من قبل بعض مستخدمي التقارير المالية الحكومية كالجمهور ومنظمات المجتمع المدني والصحافة.

(2) الرقابة الداخلية:

عُرفت الرقابة الداخلية وفقاً للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) بأنها: "عملية تكاملية تُنفذ من قبل إدارة وموظفي الوحدة ومصممة لمواجهة المخاطر وللحصول على تأكيد معقول بأن الوحدة في ممارستها لمهمتها سوف تُنجز الأهداف العامة الآتية:

- تنفيذ العمليات بانتظام وكفاءة وفاعلية واقتصادية وأخلاقية.
- إنجاز التزامات المساءلة.
- الامتثال للقوانين والتعليمات النافذة.
- حماية الموارد من الضياع وسوء الاستعمال والضرر.

وفقاً للمفهوم السابق فالرقابة الداخلية تعتبر إطاراً شاملاً متكاملاً قابلاً للتطبيق على مختلف أنواع المنظمات العامة والخاصة وأنشطتها المختلفة. ويتصل موضوع الرقابة الداخلية بمفاهيم و قواعد وقضايا متنوعة تتناولها باستفاضة مصادر ومقررات أخرى مثل التدقيق وإصدارات المنظمات المهنية والتي يمكن للدارس الرجوع إليها لمزيد من المعرفة.

فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على الموازنة العامة فتندرج ضمن مايعرف **بالرقابة المالية الداخلية** والتي تعرفها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ARABOSAI) بأنها: الرقابة التي تقوم بها وحدة إدارية تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة وتقدم للإدارة العليا فيها وبوجه خاص خدمات مفيدة وبناءة بشأن مدى مشروعية وسلامة إدارة الأموال ودقة الحسابات في تلك الجهة.

ويمكن لوحدة الرقابة المالية الداخلية أن تحقق النجاح المطلوب منها اعتماداً على:

- مقدار ماتتمتع به من استقلال وذلك بتبعيتها لأعلى سلطة في الجهة التي تعمل فيها.
- مقدار الاختصاصات الممنوحة لها وذلك بتمكينها من ممارسة كافة أنواع الرقابة وعلى مستوى كافة أنشطة الجهة.
- مقدار التنسيق الذي يتم بينها وبين الرقابة المالية الخارجية التي تفحص أعمال تلك الجهة.

الاتجاه الثاني: من حيث توقيت الرقابة:

تؤدى الرقابة وفق هذا الاتجاه في ثلاثة أنواع تتميز فيما بينها بوقت أدائها هي مسبقة ومصاحبة ولاحقة، فيما يأتي مضامينها:

(1) رقابة مسبقة:

تمثل نوعاً من رقابة المشروعية على المعاملات والتصرفات المالية وذلك قبل إصدار القرار الخاص بالتصرف المالي أو قبل تنفيذه وقبل إبرام العقد أو قبل تنفيذه وذلك للحيلولة دون تجاوز الاعتمادات الواردة بالموازنة، والحد من الوقوع في المخالفات والأخطاء والإسراف بقدر الإمكان من جهة، وقبل ترتب الالتزام على الجهة المصدرة للتصرف أو المبرمة للعقد من جهة أخرى.

(2) رقابة مصاحبة أو مزامنة:

هي الرقابة التي تتم كمصاحبة للتنفيذ ومزامنة له، بحيث تؤدي إلى اكتشاف الخطأ أو الانحراف خلال فترة قصيرة من حدوثه وتساهم بذلك في تداركه ومعالجته وعدم استمراره، وتأخذ هذه الرقابة، في التطبيق العملي، شكل التفتيش أو متابعة تنفيذ العمليات المالية كالتفتيش على سير العمليات المخزنية ومتابعة تنفيذ العقود من النواحي القانونية والمالية والمادية.

(3) رقابة لاحقة:

هي الرقابة التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية، وتعتبر الأسلوب الأساسي الذي تمارس بموجبه الرقابة المالية الخارجية وذلك أيا كان شكل النظام الرقابي الذي يتخذه جهاز الرقابة سواء أكان قضائياً أو إدارياً. ويُمَكن هذا الأسلوب من كشف الأخطاء والمخالفات وجوانب

التبذير والانحراف عن تحقيق الأهداف وتحديد مسؤولية الموظفين وإلقاء ضوء واضح على مسؤولية موظفي الجهات الخاضعة للرقابة، كما يساعد على التعويض عن الأضرار، والحيلولة دون إعادة ارتكاب الأخطاء والمخالفات والانحرافات، مما يشير إلى تناول العملية المالية من جميع جوانبها.

الاتجاه الثالث: من حيث أسلوب الرقابة:

تتضمن أساليب الرقابة عدة أنواع أبرزها نوعان هما رقابة انتقائية (اختيارية) ورقابة تفصيلية:

(1) رقابة انتقائية (اختبارية):

تتم هذه الرقابة باختيار جوانب معينة من النشاط والعمليات الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة لتقوم بفحصها وتركيز اهتمامها عليها، أو تقوم بانتقاء نسبة معينة من مجموعات المستندات على شكل عينات معبرة عن مختلف أوجه النشاط أو العمليات لدى الجهة الخاضعة للرقابة من أجل فحصها بالصورة التي ينطلق فيها هذا الانتقاء من معايير ومؤشرات تعتمد على مستوى الرقابة الداخلية أو الأهمية النسبية أو القيمية للعمليات أو نتائج للملاحظات التي تم اكتشافها في المرات السابقة أو غير ذلك.

(2) رقابة تفصيلية (كاملة):

هي الرقابة التي تنطوي على الفحص والتحقق من كل أو معظم معاملات الوحدة ومايتعلق بها من بيانات مثبتة بالسجلات، وهذا الأسلوب أشمل بكثير من الرقابة الانتقائية. وينبغي إجراء الرقابة التفصيلية في حالة توقع حدوث المخالفات كالاختلاس. الجدير بالإشارة أن الرقابة التفصيلية المقترنة بنشاط الرقابة والمراجعة الداخلية تتم بصورة أكثر سرعة وسهولة مما لو تم تنفيذها من قبل جهة رقابية خارجية.

الاتجاه الرابع: من حيث طبيعة الرقابة:

يركز هذا الاتجاه على التخصص الدقيق للوظيفة الرقابية والغرض منها، والآتي عرضاً للأنواع الأكثر شيوعاً:

(1) رقابة الأداء:

هي الرقابة التي تتضمن تقويم أنشطة الوحدة أو الجهة الحكومية للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعي فيها جوانب التوفير والكفاءة والفعالية ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة. وتضم رقابة الأداء الأنواع الفرعية الآتية:

أ. ***رقابة على التوفير (الاقتصاد):*** وتهتم بتقليل تكلفة الموارد المملوكة أو المستخدمة إلى أدنى مستوى ممكن مع أخذ النوعية أو الجودة المناسبة بعين الاعتبار.

ب. ***رقابة على الكفاءة:*** وتهتم بمراقبة العلاقة ما بين المخرجات من السلع والخدمات والمدخلات من الموارد التي استخدمت من أجل إنتاج تلك السلع والخدمات، كما تهتم بتحديد مدى تحقق الحد الأقصى من المخرجات بالنسبة لمدخل معين، أو مدى استخدام الحد الأدنى من المدخلات للوصول إلى تحقيق مخرج معين.

ج. ***رقابة على الفعالية:*** وتهتم بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات الأخرى، أي أنها تهتم بتحديد كم هو مستوى النجاح الذي بلغته المخرجات من السلع والخدمات أو النتائج الأخرى في تحقيق أهداف السياسة وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى.

(2) رقابة محاسبية:

هي الإجراءات والضوابط الرقابية المتبعة للتأكد من توافر الدقة في وظيفة مسك السجلات المحاسبية ، ودقة البيانات المدونة فيها ، وصحة وسلامة مصادر تلك البيانات، وبما يمكن من الحصول على معلومات موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.

(3) رقابة إدارية:

هي الرقابة التي تهتم بالإشراف وتقييم الإجراءات الإدارية وصحة أساليبها ، أي أنها تتضمن مراجعة النظم الإدارية والتحقق من سلامة عمليات اتخاذ القرار.

(4) ضبط داخلي:

هي مجموعة الأساليب والإجراءات المتسقة التي تطبقها الجهة في سبيل تحقيق الدقة والصحة في سير عملياتها ومعلوماتها والمحافظة على موجوداتها بحيث لا يمارس نفس الموظف مراقبة عملية ما وتنفيذها في آن واحد.

(5) رقابة الالتزام:

يطلق عليها أيضا "الرقابة القانونية" وهي أسلوب رقابي يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالقواعد والقوانين والقرارات وأية إجراءات أخرى سارية المفعول ومدى توافق التنفيذ مع ما هو مخطط. ومن مهامها أيضا التحقق من المخالفات وضمان سلامة الإجراءات والمتطلبات القانونية اللازمة قبل إحالة تلك المخالفات للقضاء.

(6) رقابة مستندية:

وتتمثل في فحص المستندات التي تعزز سلامة المعاملات والتصرفات المالية وغير المالية، وتأكيد صحة البيانات الذي تم إثباتها في الدفاتر والسجلات.

(7) رقابة إلكترونية:

هي الرقابة في بيئة الحاسوب الإلكتروني، ويعتبر وجودها وممارستها جزءاً أساسياً من مكونات ومتطلبات استخدام نظم المعلومات الإلكترونية. وبالنظر إلى تزايد اعتماد الحكومات في انجاز معاملاتها وأنشطتها المختلفة على النظم المحوسبة مثل نظام الحكومة الإلكترونية وأنظمة الاتصالات المتطورة كالإنترنت، فقد استلزم الأمر ضرورة توافر بيئة رقابية آمنة وحماية كافية تجاه كافة المخاطر المصاحبة لاستخدام تلك النظم. وتشتمل الرقابة الإلكترونية على مفاهيم وطرق وإجراءات وتقنيات تتغير وتتطور بصورة متسارعة تبعاً للتطورات المتلاحقة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والمخاطر المحيطة بها. ويعد إطار أهداف الرقابة على المعلومات والتكنولوجيا المرتبطة بها المعروف بـ (إطار كوبت COBIT Framework) من أهم الإصدارات الدولية ذات العلاقة بحوكمة ورقابة تكنولوجيا المعلومات.

<u>**الاتجاه الخامس: من حيث موضوع الرقابة:**</u>

يعبر موضوع الرقابة عن أنواع المعاملات المتصلة بتنفيذ الموازنة، وبالنظر إلى تركيز الموازنة العامة على الموارد والاستخدامات، فسوف يتم الاقتصار هنا على كل من الرقابة على الموارد والرقابة على الاستخدامات:

(1) الرقابة على الموارد:

وتهدف إلى تحقيق كفاءة وفاعلية تحصيل الموارد العامة والمحافظة على الموارد الاقتصادية وعدم هدرها، وكذا مراجعة التشريعات والتعليمات والتأكد من كفايتها لتحقيق الأهداف السابقة.

(2) الرقابة على الاستخدامات:

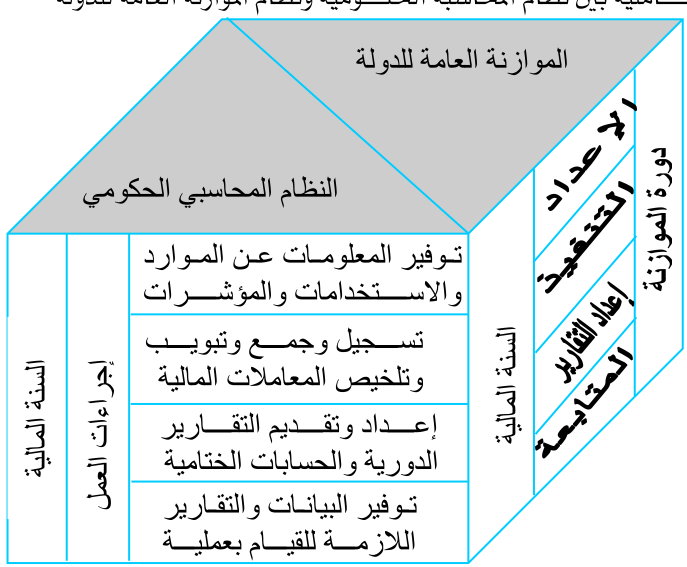
وتهدف إلى ترشيد الإنفاق والعمل على ضبطه بما يحقق الكفاءة في العمليات، والتأكد من الالتزام بكافة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والإدارية، داخلاً في ذلك التقيد بالتخصيصات المعتمدة في الموازنة والقواعد المنظمة لذلك.

6-3. دور النظام المحاسبي الحكومي خلال دورة الموازنة:

وفقا لنظرية النظم فالمحاسبة بشكل عام ومنها المحاسبة الحكومية ماهي إلا نظام معلومات مالي يهتم بجمع البيانات الكمية والمالية المترتبة عن المعاملات والأحداث المالية الناتجة عن نشاط المنظمة أو الجهة. وبالتالي فالعلاقة بين الموازنة العامة للدولة والمحاسبة الحكومية، باعتبارهما نظامين يقومان بالنشاطات والأعمال اللازمة لتحقيق الأهداف المرسومة لكل منهما وضمن دورة مالية كاملة، هي **علاقة متداخلة**، ويأخذ ذلك التداخل شكل التكامل ليصب في تحقق وإنجاز أهداف مشتركة.

وأول علاقة واضحة ومشتركة بينهما هي وحدة المصطلحات والمسميات والرموز المستخدمة في كلا النظامين. ويمكن دراسة وتوضيح العلاقة التكاملية بينهما من خلال الدورة التي تمر بها الموازنة (مراحل الموازنة) والنشاطات التي يقوم بها النظام المحاسبي الحكومي خلالها. والشكل الآتي (3 -2) يجسد تلك العلاقة:

شكل (3 -2) العلاقة التكاملية بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام الموازنة العامة للدولة



من خلال الشكل (3 -2) نجد أن التكامل بين فعاليات كلا النظامين يتشخص في الآتي:

أولاً: في مجال تحضير وإعداد الموازنة:

إن عمليات التخطيط والتنسيق والتحضير لإعداد الموازنة يعتمد وبشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن الموارد والاستخدامات الفعلية للسنة الماضية، وما يوفره أيضاً من إحصائيات يمكن أن تكون دليلاً لعمل مؤشرات عما تم تنفيذه

سابقاً والانحرافات السالبة والموجبة، والتي تكون بمجملها المادة الأساسية لإجراء التعديلات اللازمة والإضافات وإتمام إعداد موازنة العام القادم.

ثانياً: في مجال تنفيذ الموازنة:

إن تنفيذ الموازنة – بعد إقرارها - يأتي بواسطة أنشطة النظام المحاسبي الحكومي، وذلك من خلال القيام بعملية جمع وتبويب وتسجيل وتلخيص المعاملات المالية، في حين أن المادة الأساسية في مدخلات النظام المحاسبي الحكومي هي الموازنة العامة، بما تحتويه من تخصيصات يمكن إنفاقها وموارد مخطط لها وتعليمات لإنجاز ذلك.

ثالثاً: في مجال إعداد التقارير:

تعتبر التقارير الدورية والختامية بمثابة المحصلة والمنتج النهائي الذي يقدمه النظام المحاسبي الحكومي عن تنفيذ الموازنة العامة خلال الفترة المالية، وهذه التقارير هي البيانات التي يعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية الحكومية كمدخلات أساسية لقيامهم بالمساءلة واتخاذ القرارات.

رابعاً: في مجال المتابعة والرقابة:

إن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي من تقارير وبيانات وجداول وإحصائيات وغيرها هي المادة الأساسية لتنفيذ الرقابة على الموازنة بمختلف أنواعها وصورها.

4- تطور نظم الموازنات العامة:

عزيزي الدارس؛ تطور مفهوم الموازنة العامة خلال العقود السبعة الأخيرة تبعاً للتطور الذي شهدته الدول وللدور الاقتصادي الكبير الذي أصبحت تؤديه، فأضحت الموازنة انعكاسا للبرنامج الذي ستنتهجه الحكومة خلال السنة القادمة، وبذلك جاء تطور مفهوم الموازنة العامة ليتلاءم مع الفكر الاقتصادي الذي يفسر ويبرر التدخل الحكومي.

نتيجة لذلك تعددت الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة العامة بدءا من الأسلوب التقليدي المسمى موازنة البنود مرورا بموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة وانتهاءً بموازنة الأساس الصفري. وهذا ماتناقشه الفقرات التالية.

4-1. موازنة البنود (الموازنة التقليدية) Line Item Budgeting:

ظهر أسلوب الموازنة التقليدي في أمريكا عام 1921م تنفيذاً لتوصيات لجنة Taft التي شكلها الرئيس الأمريكي عام 1910م، ودعت إلى تطبيق الأسلوب الذي عُرف باسم موازنة البنود (Line Item Budgeting) أو الغرض من الإنفاق (The Object-of-Expenditure)، وهما مصطلحان يعبران عن نفس المضمون وكما يتضح في التوصيف الآتي:

1-1-4. مفهوم موازنة البنود وخصائصها:

- تقوم فكرة موازنة البنود على التبويب النوعي للاستخدامات والموارد في أبواب وفصول وبنود وأنواع تخصص الاعتمادات لكلٍ منها وذلك بغرض التعرف على العناصر التفصيلية للاستخدامات ومصادر الموارد. وبالإضافة إلى التبويب النوعي تتم الاستعانة بتبويبات أخرى كالتبويب الإداري والتبويب الاقتصادي.
- تركز على تحقيق الرقابة المالية والقانونية على عناصر الاستخدامات والموارد. وهذا الهدف كان ملائماً للظروف التي كانت سائدة في القرن التاسع عشر كتواضع الهيكل الاقتصادي والاجتماعي، واقتصار دور الحكومة على أداء الوظائف السيادية والوظائف الأخرى التي يحجم الأفراد أو المشروعات الخاصة عن القيام بها.
- تركز أيضاً على تمويل السلع والخدمات التي تحتاجها الوحدات الحكومية في أدائها لعملها، وتلتزم هذه الوحدات فقط بعدم تجاوز حدود التمويل المعتمد دون الاهتمام بالعائد الذي حققته الوحدة منه – أي الاهتمام بجانب المدخلات فقط وتتجاهل إنجازات أو ما تنتجه أو تقدمه تلك الوحدات من سلع وخدمات والكيفية التي يتم بها ذلك.

2-1-4. مزايا موازنة البنود:

تتصف موازنة البنود بعدة مزايا منها:

(1) سهولة الوصول للتقديرات بسبب الاعتماد على نتائج الأداء الماضي في معظم الأحيان.

(2) إعداد الموازنة على مستوى الوحدات التنظيمية (تبويب إداري) إلى جانب التبويب النوعي يلائمان أنماط محاسبة المسؤولية إلى حد كبير.

(3) الاستخدام طويل الأمد والبساطة في الهيكل العام وفي العرض والتبويب والفهم والمقارنة.

(4) تحقق أهدافاً رقابية محددة منها، عدم تجاوز الإنفاق الفعلي للاعتمادات المخصصة، وتحديد صلاحيات الإنفاق حسب البنود، وسلامة إجراءات الصرف.

(5) يدافع مؤيدو هذا الأسلوب عند مقارنته بأساليب الموازنة الأخرى فيشيرون بأن:

أ. معظم البرامج هي ذات طبيعة مستمرة.

ب. من المستحيل بصورة نسبية تجنب أكثر الإنفاق.

ج. لا يحول هذا الأسلوب دون ربط بياناته بمعلومات التخطيط والتقييم المرتبطة بأساليب ونظم الموازنة الأخرى.

د. حينما تكون الأنشطة هي الأساس للوحدات التنظيمية، حينها سوف يتم تجميع تكاليف الأنشطة باعتبارها تمثل تكاليف الوحدات التنظيمية ذات العلاقة، والتعرف على تكاليف النشاط يتيح الفرصة لإضافة تكاليف البرنامج والوظيفة.

3-1-4. الانتقادات الموجهة لموازنة البنود:

يوجه لموازنة البنود عدة انتقادات منها:

(1) التركيز على الرقابة المالية بشكل مفرط، وعدم استخدام التبويب الوظيفي للموازنة، مما يؤدي إلى صعوبة تحليل أثر المعاملات الحكومية في الاقتصاد القومي.

(2) تفتقر إلى وسائل المتابعة لمعرفة ماتم تنفيذه من أعمال ومشروعات وتكلفة وغير ذلك، كما تفتقر إلى الوسائل التي تُمكن من تأكيد مدى تحقيق النتائج المستهدفة.

(3) تُسهل للمسؤولين إخفاء الأعمال الداخلية والأنشطة التي يقومون بها حتى لايكون هناك فحص أو تقييم لإنتاجيتهم. وذلك لأنهم لايحددون – رسميا - طبيعة أعمالهم والنتائج المتوقعة من هذه الأعمال، وهذا يجعل من الصعب الحكم بموضوعية على مايقدمونه من خدمات.

(4) تهمل التخطيط لأن جل اهتمامها ينصرف للأحداث الماضية التي يبنى عليها اتخاذ القرارات ولاتوجه إلى المستقبل. كما لاتعالج مشاكل التخطيط طويل الأجل لأنها تقوم على دراسة المشروعات التي لايزيد عمرها عن سنة.

(5) لاتُستخدم فيها المقاييس والقواعد المحاسبية لتقييم الأداء وتحليل التكلفة والعائد والتي تبنى عليها القرارات الهامة عند توزيع الاعتمادات بين أوجه الإنفاق المختلفة.

(6) تعد موازنة العام التالي اعتماداً على موازنة العام السابق دون البحث في مدى كفاءة استخدام الموارد في الفترة السابقة، ومدى الفاعلية في تحقيق الأهداف المرجوة.

(7) محور اهتمام الإدارة الحكومية الحصول على أكبر قدر من الموارد حتى ولو كانت تزيد عن الحاجة دون مراعاة شحة الموارد، فهذا النوع من الموازنات ذات سقف مفتوح تتزايد فيها النفقات سنوياً ويصعب تحديد سقوف للإنفاق.

(8) يحدث العبث والإسراف في استخدام الموارد خصوصا قبل نهاية السنة المالية، حيث تعمد كل وحدة إلى استهلاك اعتماداتها بالكامل، لأن الربط في السنة التالية يتم على أساس السنة أو السنوات السابقة.

(9) يؤدي عدم وجود أهداف عامة محددة من الإدارات العليا إلى جعل الوحدات الإدارية على غير دراية بالأهداف الفرعية للوحدات الإدارية الأخرى، وهنا يحدث التكرار والتعارض بدلاً من أن تسود روح التعاون بين الأجهزة الإدارية المختلفة.

2-4. موازنة البرامج والأداء Programms and Performance Budgeting:

يطلق عليها أيضاً موازنة الأداء، وقد جاءت لتلافي أوجه القصور التي اتسمت بها موازنة البنود، حيث ظهرت كواحدة من توصيات لجنة أمريكية شكلت في عام 1947م عرفت باسم لجنة Hoover الأولى. وتعتبر موازنة الولايات المتحدة الأمريكية لعام 1951م أول تطبيق فعلي لموازنة البرامج والأداء. وقد تبدت إشكالات عديدة عند التطبيق استدعت تشكيل لجنة Hoover الثانية في يوليو 1953م، وبدورها قدمت مقترحات وتوصيات أمكن من خلالها إلى جانب الممارسة والتطبيق إدخال تعديلات وتطويرات مستمرة إلى أن أصبح نظام موازنة البرامج والأداء يحمل المفاهيم والخصائص العامة التالية.

1-2-4. مفهوم موازنة البرامج والأداء:

- يتم التركيز على بيانات المخرجات الحكومية (الإنجازات والأنشطة، والتكاليف المرتبطة بها) بدلاً من التركيز على بيانات المدخلات الحكومية (بنود المصروفات وقوائم الموظفين).
- ينظر للموازنة كخطة، أو مجموعة خطط يعبر عنها بدلالات رقمية يمكن على ضوئها تنفيذ البرامج والمشروعات التي اعتمدت.
- إذا كانت الموازنة تمثل التعبير المالي للخطة، فمن الأفضل ترجمة هذه الموازنة على شكل برامج وأنشطة تقوم الخطة بتمويلها، وليس على شكل بنود واعتمادات.
- تتطلب هذه الموازنة استخدام أساليب مراجعة تنفيذ الأعمال، وهذا ما أغفلته الموازنة التقليدية.
- تقدم معلومات تعتبر مؤشرات أساسية لمراقبة ومتابعة مدى التقدم في العمل أثناء التنفيذ، كما يمكن استخدام هذه المعلومات في التخطيط في المرحلة القادمة.

2-2-4. خصائص وهيكل موازنة البرامج والأداء:

أولا : مرتكزات أساسية لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء:

(1) البرامج: بمعنى ترجمة الأعمال الحكومية إلى برامج محددة قابلة للتطبيق.

(2) الأداء: أي وضع مقاييس أداء يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات.

(3) الإجراءات التطويرية المطلوبة على الواقع التنظيمي أو التشريعي أو التخطيطي.

ثانيا : التفرقة بين موازنة البرامج وموازنة الأداء: يلخص الجدول (4 -2) الآتي السمات الرئيسية التي من خلالها يمكن التمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء:

جدول (4 -2) مقارنة بين موازنة البرامج وموازنة الأداء

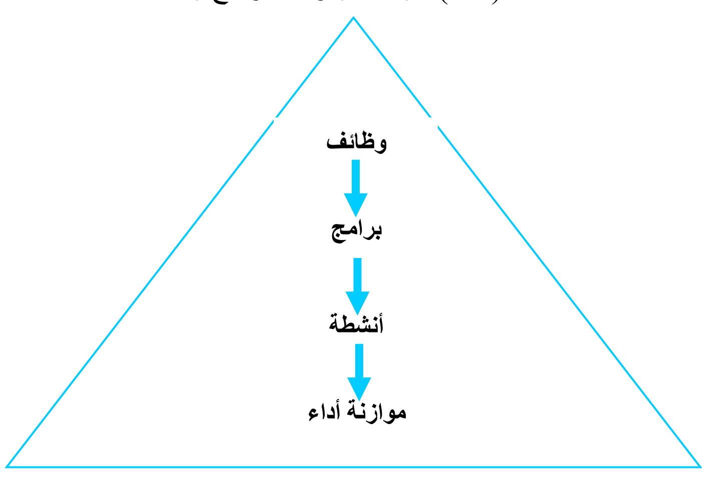
مجال المقارنة	موازنة البرامج	موازنة الأداء
تعريف	تتشكل من برامج في شكل مجموعة من الأنشطة التي يُنشد مساهمتها في تحقيق أهداف حكومية محددة مثل: تنمية الصناعات الصغيرة، إعانات البطالة، محو الأمية، السيطرة على مرض معدٍ.	تعكس مقاييس الأداء وتوزيع الخدمات التي تقدمها موازنة البرامج مثل: عدد الطلاب المتخرجين، العمليات الجراحية المنفذة، أطنان الشحن التي تم تفريغها.
الارتباط بالمستويات الإدارية	هي الموازنة التي تتكون من موازنات أداء الوحدات الصغيرة التي تكون فيما بينها البرنامج، فهي ترتبط بمستويات إدارية أعلى من المستوى الذي ترتبط به موازنة الأداء.	هي موازنة أصغر وحدة إدارية، فهي ترتبط بالمستويات التنفيذية.
الأداة الوظيفية	أداة تخطيطية، وهي مكملة لموازنة الأداء.	أداة رقابية، وهي مكملة لموازنة البرامج.
الارتباط الزمني	تهتم بالتخطيط للمستقبل.	تهتم بقياس وتقييم ماتم من إنجازات.
أولوية الإعداد	تعد مسبقاً قبل إعداد موازنة الأداء، باعتبارها الإطار الذي يتم قياس الأداء وفقاً له.	يتم إعدادها بعد إعداد موازنة البرامج.

ثالثا : تطبيق وتبويب موازنة البرامج والأداء: تبوب موازنة البرامج والأداء بأسلوب هرمي متدرج وفق مضامين التبويب الوظيفي والتبويب بحسب البرامج والأنشطة السابق الإشارة إليهما[1]، فيبدأ بالوظائف فالبرامج ثم الأنشطة وأخيراً موازنة الأداء، وكما يبينه الشكل (5 -2) الآتي:

---

[1] أنظر التبويب الوظيفي والتبويب بحسب البرامج والأنشطة ص 78 -79


شكل (5-2) تبويب موازنة البرامج والأداء



وفقا للشكل (5 -2) يتطلب إعداد موازنة البرامج والأداء تنفيذ الخطوات الآتية:

(1) *التبويب الوظيفي:* يتم تقسيم العمليات الحكومية بحسب الوظائف الحكومية.

(2) *التبويب بحسب البرامج:* تصنف كل وظيفة إلى برامج رئيسية، ويمكن تقسيم البرنامج الرئيسي إلى عدة برامج فرعية تفصيلية يقدم كل برنامج فرعي خدمة مميزة في نطاق البرنامج الرئيسي، و/أو يخدم قطاعاً معيناً من أفراد المجتمع، و/أو بحسب المناطق الجغرافية. وتمثل مجموعات البرامج عادة التقسيم الرئيسي للعمل الذي تؤديه الوحدات التنظيمية، ويبين مدى ماتساهم به الوحدات في تقديم الخدمات التي يطلبها الشعب، ومن ثم فمجموعات البرامج تعكس الأغراض التي أنشئت من أجلها الوحدات.

(3) تقسيم كل برنامج تقسيما ثنائياً باستخدام نوعين من التبويب على النحو الآتي:

الأول: التبويب بحسب الأنشطة: الغرض من هذا التبويب أن النشاط سوف يمثل نقطة التركيز بالنسبة للإدارة ومن خلاله يتم تحديد طبيعة العمل الذي تؤديه الأقسام التنظيمية للوحدة في سبيل إنجاز المنتج النهائي للبرنامج، ويمكن بالتالي من رقابة وتقييم الأداء خلال تنفيذ الموازنة.

الثاني: استخدام تبويب موازنة البنود: أي وفق الغرض من الإنفاق (تبويب نوعي)، مع ضرورة التمييز بين الإنفاق الجاري والرأسمالي والتمويلي (تبويب اقتصادي). والغرض من هذا التبويب هو توفير بيانات للرقابة المالية التي يتطلبها أسلوب موازنة البنود. وكأن موازنة البرامج والأداء تمثل تطويراً وتحسيناً وليس إلغاء لموازنة البنود.

(4) *إعداد موازنة الأداء:* وهي أهم خطوة في نظام موازنة البرامج والأداء وعلى أساسها يتم إعداد الموازنة وتقييم الوحدات الإدارية والبرامج، حيث تتضمن تنفيذ الخطوات الآتية:

الأولى: تحديد وتعريف وحدات الأداء: وتتمثل في الوحدات الإدارية المكلفة والمسؤولة عن تنفيذ البرامج والأنشطة.

الثانية: فحص وقياس عناصر تكلفة الأنشطة الحالية: وذلك بغرض تحديد معدلات أو معايير التكلفة، التي تُمكن من تقدير نفقات كل نشاط والحصول على أقصى فعالية ممكنة.

الثالثة: إعداد موازنة الفترة القادمة: وذلك بضرب معدل تكلفة الوحدة في عدد وحدات النشاط المتوقع طلبها في تلك الفترة. وعندها يمكن الوصول إلى الموازنة الإجمالية للوحدة بضرب إجمالي الوحدات المتوقعة من النشاط للفترة القادمة في وحدات معايير التكلفة.

الرابعة: إرفاق وصف مختصر: يرفق بجداول الموازنة وصف عن كل نشاط مقترح أداؤه.

(5) *مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها:* وذلك من خلال مجموعة من التقارير الدورية تستخدم نفس وحدات القياس التي أعدت على أساسها تكاليف الموازنة، فنحصل على مؤشرات أداء تفيد في قرارات التخصيص وقرارات التقييم.

3-2-4. مزايا موازنة البرامج والأداء:

تحمل موازنة البرامج والأداء عدداً من المزايا التي هي في نفس الوقت حلول لعيوب موازنة البنود، ومن تلك المزايا أنها تُمكن من:

(1) تأكد المستويات الإدارية العليا بأن العمل قد تم وفقا للخطة التي سبقت الموافقة عليها.

(2) المتابعة المستمرة لمدى تنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية وقياس مدى كفاءتها.

(3) خفض تكلفة الخدمات العامة ومحو الإسراف وتخطيط العمالة اللازمة لتنفيذ البرامج.

(4) إعطاء الفرصة للعاملين لتفسير وتبرير جهودهم نحو المجتمع بشكل واضح.

(5) اعتماد السلطة التشريعية للبرامج وتكاليف كل برنامج موزعاً على الوزارات والمصالح وتوضيح دور كل منها في تنفيذ البرامج يعد أفضل من اعتماد الموازنة في صورة مبالغ على أبواب الصرف فقط.

(6) توفير اطمئنان أكبر لمجلس النواب عندما يقدم له تبرير منطقي ومقبول لفرض الضرائب والرسوم الإضافية لتمويل برنامج أو نشاط معين وافق عليه المجلس.

(7) تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها.

(8) مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها النسبية مما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.

(9) رفع كفاءة النظام المحاسبي، وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي، وزيادة موثوقية التقارير المالية.

4-2-4. الانتقادات الموجهة لموازنة البرامج والأداء:

(1) تتسم بالتعقيد لما تتطلبه من حسابات وخطط ووصف للبرامج، ومقاييس إنتاجية وتكاليفية، وأغراض الإنجاز، ....الخ.

(2) قد تقابل بالرفض من قبل الوحدات الحكومية بسبب أخذها بالأساليب الإدارية المطبقة في القطاع الخاص، لأن العديد من مخرجات قطاع الخدمات الحكومية يصعب قياسها.

(3) استخدمت موازنة البرامج والأداء تكلفة العمليات كأساس لقياس الإنتاجية، إلا أن احتساب هذه التكاليف كانت معقدة من ناحية، ومن ناحية أخرى فالعديد من الخدمات والأنشطة العامة لايبدو من السهل أنها قابلة للقياس في صورة وحدات إنتاجية ذات معنى أو مفردات وحدة تكلفة.

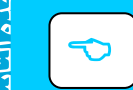
(4) تواجه صعوبة في التأقلم معها من قبل السلطة التشريعية والتنفيذية.

(5) الافتقار للكوادر المدربة في مرحلة التطبيق.

(6) إذا كانت قد نجحت في تقديم معايير كمية أفضل، إلا أنها فشلت في تقديم المعايير النوعية التي تعتبر ضرورية لصانعي القرارات. كما أن الاعتماد على القياس الكمي دون النوعي يؤدي لاستنتاجات خاطئة.

(7) فشلت في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصارها على الأجل القصير فقط، وبالتالي فهي قد لاتفيد في التخطيط طويل الأجل.

(8) وفقاً لموازنة البرامج والأداء فإن اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة لايتم وفقا للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات والتي تقضي بالمفاضلة بين البدائل لاختيار أفضلها.



نشاط

لتتمكن من الاستيعاب الجيد لنظام موازنة البرامج والأداء، قم بزيارة إحدى الدوائر الحكومية (وزارة، هيئة، مجلس، محافظة، مديرية...الخ)، وبعد استيعابك لطبيعة أنشطتها وأهدافها بشكل كافٍ، حاول أن تعكس مفاهيم وقواعد هذا النظام على تلك الدائرة بما يمكنك من إعداد نموذج مصغر لموازنة برامج وأداء لها، على أن تُضمن ذلك النموذج القواعد والأسس والإجراءات التي تم اتباعها، وتوضيح تبويبك وتعريفك لبرامج وأنشطة ووحدات الأداء لتلك الدائرة وصولا إلى إعداد موازنة افتراضية لها.

4-3. موازنة التخطيط والبرمجة

Planning Programming Budgeting System (PPBS)

برز نظام موازنة التخطيط والبرمجة (PPBS) على الساحة لمعالجة أوجه القصور التي رافقت تبني أسلوب موازنة البرامج والأداء ومنها. تاريخيا، أشارت وثائق شركة جنرال موتور الأمريكية إلى ظهور المعالم الأساسية لنظام موازنة التخطيط والبرمجة في عام 1924م. أما على المستوى الحكومي فقد ابتدأ في عام 1961م على يد وزارة الدفاع الأمريكية وذلك كجزء من مساعيها لتحسين عملية الموازنة، وبعد بذل جهود على مدى 10 سنوات تكللت في النهاية بالنجاح الأمر الذي دفع نحو تواصل واستمرار تطبيقه في تلك الوزارة إلى اليوم.

أدى نجاح وزارة الدفاع إلى اتخاذ قرار باعتماد هذا النظام على مستوى الحكومة الأمريكية بالكامل، كما تعدى استخدامه إلى دول أخرى مثل بريطانيا وبلجيكا واليابان وكندا.

4-3-1. مفهوم نظام موازنة التخطيط والبرمجة (PPBS):

يهتم نظام موازنة التخطيط والبرمجة بشكل أساسي بعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية توزيع أو تخصيص موارد نادرة لعدد من الاستخدامات والطلبات المحتملة. فهو بمثابة نظام منهجي يرتكز على تنفيذ الخطوات الرئيسية الآتية:

(1) صياغة أهداف تخطيطية طويلة أجل.

(2) تحليل التكلفة/العائد للبرامج البديلة التي تقابل هذه الأهداف.

(3) ترجمة البرامج إلى موازنة ومقترحات تشريعية ومشاريع طويلة الأجل.

أي أن الدورة التي يمر بها هذا النظام تبدأ بالتخطيط (الخطوة 1)، ثم البرمجة (الخطوة 2)، فالموازنة (الخطوة 3).

4-3-2. خصائص وهيكل موازنة التخطيط والبرمجة:

يتطلب تطبيق نظام موازنة التخطيط والبرمجة توفر ثلاثة مستويات إدارية، وثلاثة مقومات أو أبعاد، وهياكل برامج تُبوب في ثلاثة مستويات وتوثق في ثلاث وثائق. والآتي توضيحا لذلك:

أولاً: مستويات الإدارة: يتطلب هذا النظام ثلاثة مستويات من الإدارة هي:

(1) *إدارة السياسة:* وتشمل تحديد الاحتياجات، تحليل الخيارات، اختيار البرامج وتوزيع الموارد.

(2) *إدارة الموارد* : وتشمل إنشاء أنظمة دعم مثل تحسينات في هيكل الموازنة الأساسي وفي ممارسات الإدارة المالية.

(3) *إدارة البرامج:* وتشمل تطبيق السياسات، وما تتطلب من عمليات وإعداد التقارير والتقييم.

ثانياً: أبعاد نظام موازنة التخطيط والبرمجة: يجب توفر ثلاثة مقومات أو أبعاد لنظام موازنة التخطيط والبرمجة هي:

(1) *أبعاد هيكلية:* تتعلق بتصنيف العمليات الحكومية.

(2) *أبعاد تحليلية:* تتعلق بتطبيق المعايير الكمية لتحديد البرامج الملائمة.

(3) *أبعاد معلوماتية:* تتعلق بتطوير أنظمة معاونة تساعد في صياغة السياسات وتقسيمها.

ثالثا: هياكل البرامج: تعد هياكل البرامج القاعدة الأساسية لنظام موازنة التخطيط والبرمجة، فهي تُصنف كل العمليات والأنشطة في مفردات ذات مخرجات محددة تعكس كل أهداف الجهات والوحدات الحكومية. حيث يتطلب هيكل البرنامج التبويب في ثلاثة مستويات هي:

(1) *برنامج رئيسي:* ويعرف كأنشطة ذات مهام واسعة ومتماثلة.

(2) *فئات ثانوية للبرنامج: وتعرف كمجاميع لأهداف أضيق.*

(3) *عناصر البرنامج:* وتعرف كمنتجات محددة تساهم في أهداف الوزارة أو الدائرة الحكومية.

ولإنجاز هيكل البرنامج ينبغي توفير بيانات تتضمنها ثلاث وثائق هي:

(1) *البرنامج والخطط المالية:* تحتوي هذه الوثيقة على توصيف متعدد السنوات على شكل بنود كمية غير مالية حول أهداف وإنجازات البرنامج ذات الصلة باحتياجات المجتمع.

(2) *مذكرة توضيحية للبرنامج:* تحتوي على عدة تفاصيل أهمها، وصف فئات أو بنود البرنامج، تلخيص البيانات التي تضمنتها الوثيقة السابقة (رقم 1)، تحديد البرامج الموصى بها، توضيح كيفية إنجاز احتياجات المجتمع من حيث تبيين تكاليف وفاعلية الأهداف البديلة، وأنماط البرامج، ومستويات التشغيل. وأي افتراضات وعدم تأكد حول التكاليف والمعايير المستخدمة في تعزيز التقديرات.

(3) *دراسات خاصة:* يتم تنفيذها استجابة لمتطلبات الإدارة العليا للوزارة أو لجنة الموازنة، أو كمبادرات من الموظفين التحليليين.

3-3-4. مزايا موازنة التخطيط والبرمجة:

يحمل نظام موازنة التخطيط والبرمجة العديد من المزايا من أهمها:

(1) يشدد على التخطيط طويل الأجل وهو بهذا يتلافى الانتقادات الموجهة لموازنة البنود وموازنة الأداء ومنها استنادهما بشكل أساسي على البيانات التاريخية وعلى فترة وحيدة قصيرة أجل.

(2) يوفر معلومات حول الأهداف الأساسية والفرعية للوحدة الإدارية ويوجب صياغتها بوضوح.

(3) يتطلب تقييم تكاليف ومنافع بدائل طرق تحقيق الأهداف بشكل واضح، وذلك بأن تكون في مفردات كمية في الحالات القابلة للتطبيق وسردية (لفظية) في جميع الحالات.

(4) يعتمد منهجاً رشيداً في اتخاذ القرارات بتشديده على التخطيط ويشمل ذلك تخصيص نفقات الموازنة لمدةٍ طويلةٍ خاصة للبرامج ذات الأهداف المحددة والمصنفة على أساس المنتوج.

(5) يتطلب توثيقاً مكثفاً عند إنجاز هيكل البرنامج وهو مايساعد في تحديد الأهداف والأغراض وتصنيفها في برامج وصولا إلى اتخاذ قرارات رشيدة.

(6) يتطلب تقييم كل البرامج سنويا، وذلك لإمكانية التخلص من أي برنامج سيئ وإضافة آخر جديد وهو مايوفر المرونة والتتابع لكل برنامج.

(7) يمتاز بالشمولية ولتحقيقها يمارس النظام إدارة متداخلة بين عدة وحدات إدارية فقد يتطلب البرنامج الواحد توزيع مخصصاته بين الوحدات الإدارية ذات العلاقة.

(8) وفق هذا النظام تصاغ قرارات البرنامج في المستويات الإدارية العليا، وهو مايتيح لرؤساء الدوائر والمصالح الحكومية توجيه أنشطتهم نحو إنجاز الأهداف والغايات المتفق عليها.

4-3-4. الانتقادات الموجهة لموازنة التخطيط والبرمجة:

يواجه تطبيق نظام موازنة التخطيط والبرمجة العديد من العراقيل من أهمها:

(1) من الصعب جدا صياغة قائمة واضحة ذات معنى بأهداف وأغراض الحكومة وأن يتحقق اتفاق عليها من قبل كافة المعنيين.

(2) غالبا مايفضل المسؤولون المنتخبون بشكل خاص ألا يلزموا أنفسهم بأكثر من بيانات عامة خشية أن يكونوا ممنوعين من تغيير مواقفهم التي تفرضها العملية السياسية.

(3) يركز المسؤولون المنتخبون عادة على الفوائد المتحققة من تكاليف ونتائج الأجل القصير أعظم من تكاليف ونتائج الأجل الطويل، لارتباط وتأثير ذلك ببقائهم في مناصبهم.

(4) من الصعب استخدام مقاييس كمية دقيقة لربط المخرجات بالأهداف ولتحليل العديد من البرامج الاقتصادية والاجتماعية، كما أن المشاكل الاجتماعية تعقد هذه المقاييس وتحد من فاعلية هذا النظام.

(5) يفترض هذا النظام وجود قاعدة بيانات تفصيلية وكافية عن كل نشاط وبرنامج لدى الوحدات الحكومية، وهذا التفصيل يؤدي إلى خلق بيانات عديدة غالبا ماتكون استخداماتها قليلة أو منعدمة. وذلك لأن أنظمة المحاسبة الحكومية مصممة بشكل أساسي لمحاسبة الموازنات الحكومية وفق أسلوب موازنة البنود وبشكل ثانوي للبيانات الإضافية.

(6) يتطلب هذا النظام تحليل التكلفة/العائد لكل برنامج بل ولكل بديل من البدائل، وهذا بدوره يستلزم توافر مهارات فردية ذات مستوى عال من المقدرة التحليلية، ومالم يكن هناك تدريب مكثف وإمكانيات كبيرة يصبح هذا التحليل أمرا صعبا.

(7) إن نجاح هذا النظام في المجال العسكري لايعني بالضرورة ضمان نجاحه في المجال المدني لاعتبارات عديدة أبرزها إتباع التخطيط المركزي في البرامج العسكرية وتعارض ذلك مع كثير من البرامج المدنية خصوصا في ظل أنظمة الحكم الفيدرالية.

(8) تحليلات نظام موازنة التخطيط والبرمجة لايمكن أن تحل محل القرارات السياسية المتأصلة كتخصيص الموارد بين الأولويات المختلفة (مثل: الصحة مقابل التعليم).

(9) توقعات هذا النظام تصطدم ببعض الحقائق البيئية المعاشة، وأهمها أن الحكومات تعمل بموارد محدودة، والطلب على هذه الموارد يتجاوز دائما العرض المتاح.

(10) تضع التزامات السنوات السابقة قيودا ثقيلة على موازنات السنة الحالية، حيث توفر سيطرة محدودة على تخصيص الموارد.

(11) بالرغم من أن الشمولية اعتبرت ميزة للنظام، إلا أنها أدت إلى تركيز السلطة (تشديد المركزية) في يد الإدارة التخطيطية العليا للدولة وتقليل سلطة المستويات الإدارية الدنيا وجردتهم من الحوافز اللازمة للمشاركة الفعالة.

4-4. الموازنة الصفرية Zero-based Budgeting (ZBB)

المدخل الأحدث للتخطيط الموازناتي هو الموازنة الصفرية أو موازنة الأساس الصفري (ZBB)، وقد برز هذا النظام في 1970م تقريبا لدى القطاع الخاص، أما في المجال الحكومي، فقد كان أول تطبيق للموازنة الصفرية سنة 1973م في ولاية جورجيا الأمريكية حينما كان الرئيس كارتر حاكماً للولاية. وبعد توليه الرئاسة عام 1976م قرر تطبيق هذا

النظام على موازنة أجهزة الحكومة الفيدرالية بدءا من السنة المالية 1979م. وعلاة على ذلك فقد كان لدى الكونجرس الأمريكي نظام خاص شبيه بالموازنة الصفرية يعرف باسم "Sunset Legislative"، ويقضي هذا النظام بأن يتم كل ست سنوات مراجعة البرامج الحكومية والإلغاء الفوري للبرامج التي يثبت عدم جدواها.

1-4-4 مفهوم الموازنة الصفرية:

إن الفكرة الأساس للموازنة الصفرية أن استمرارية وجود وبقاء البرامج أو الأنشطة لا يعتبر أمرا مسلما به، حيث يجب في كل فترة موازنة أن تُبرر كل خدمة يتم تقديمها، بحيث يتم إعداد الموازنة من نقطة الصفر. وبتعريف أكثر تحديدا تفسر الموازنة الصفرية بأنها:

"عملية تخطيط وإعداد الموازنة بصورة تفصيلية تستوجب من كل جهة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجها بحيث تبين لماذا تعتزم إنفاق أي مال، فليس المطلوب فقط تبرير الزيادة عن السنة السابقة، وإنما تبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر بافتراض اعتماده في الموازنة السابقة كان صفرا". ويتضح مما سبق أن:

- الموازنة الصفرية لها فلسفة متميزة تعتمد منهج ومبادئ التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات.
- لفظ "الصفرية" لايعني انكسار أو تنكر للجهود السابقة، وعدم استمرارية البرامج والأنشطة وما يعكسه ذلك من آثار سلوكية سلبية، وإنما القصد هنا هو مراجعة وتقييم كل شيء. وبالطبع فالمراجعة والتقييم تعتمد على البيانات والمعلومات التاريخية للفترات السابقة.
- عملية المراجعة والتقييم تشمل جميع الأنشطة سواءً كانت ضمن برامج جديدة أو برامج قائمة فعلاً.
- الغطاء التشريعي للبرامج لايحميها من التقييم والمراجعة.
- التقييم وترتيب الأولويات (المفاضلة) لايتم لكل برنامج على حده وإنما لكل مجموعة قرارية.

2-4-4 خصائص وهيكل الموازنة الصفرية:

تنطوي الإجراءات المتبعة في الموازنات الحديثة على تحديد أهداف المنظمة وكيفية إنجازها. وفي ظل الموازنة الصفرية يقتضي تحديد ذلك تنفيذ الأربع المراحل الأساسية الآتية:

أولا : تقسيم كل العمليات الحكومية إلى وحدات قرارية :

تعكس الوحدة القرارية (Decision Units) الوحدة التنظيمية المختصة بأداء نشاط معين والتي يمكن تمثيلها في الهيكل التنظيمي عند المستويات الدنيا ، كما قد تكون برنامجاً أو نشاطاً أو فئات برنامج أو عناصر برنامج محاسبي ، يعتبر مفهوم الوحدة القرارية امتداداً لمفهوم مركز المسؤولية أو مركز تكلفة أو مركز ربحية أو مركز استثمار. وعموماً ، يضع البعض شروطاً أو سمات يجب أن تحوز عليها الوحدة القرارية تتمثل في أنها :

(1) تشكل وحدة تنظيمية خاضعة لسلطة مدير معين مسؤول بوضوح عن أنشطة البرنامج.

(2) تؤدي أنشطة متجانسة أو متكاملة لتقديم مخرجات واضحة وقابلة للقياس.

(3) تتمتع بقدر كبير من الاستقلال والتميز عن الوحدات الأخرى.

(4) تتمتع بقدر كاف من السلطة أو الرقابة على حيازة أو استخدام أو التصرف في الموارد الاقتصادية.

ثانياً : انتقاء أفضل خيار (بديل) لتحقيق أهداف الوحدة القرارية :

الغرض من هذه الخطوة هو تحديد الطرق البديلة لأداء الوحدة القرارية لوظيفتها وإنجاز أهدافها وذلك لكي تتمكن الإدارة العليا من اختيار البديل الأفضل، وعادة مايتم ذلك وفق المنهج الآتي:

(1) تحديد أهداف الوحدة القرارية سواءً كانت رئيسية أو فرعية.

(2) تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف.

(3) تقييم البدائل واختيار أفضلها استناداً إلى تحليل المنفعة - التكلفة أو أي تحليل آخر (أو إلى قاعدة سياسية).

ثالثاً : تقسيم عمليات كل وحدة قرار إلى مجموعات (رزم) قرارية :

تشكل المجموعات أو الرزم القرارية (Decision Packages) البنية الأساسية التي ترتكز عليها باقي مقومات وإجراءات الموازنة الصفرية. وتتمثل المجموعة القرارية إما في أنشطة معينة أو خدمات معينة يتم تقديمها أو وحدات تنظيمية فرعية لوحدة القرار ، أو أنشطة بديلة يؤدي تنفيذها إلى تحقيق أهداف البرنامج. من حيث الشكل تعتبر المجموعات القرارية وثائق تعرض وصفاً لأهداف أو أغراض الوحدة القرارية والأنشطة والأعمال التي قد تتولى القيام بها لإنجاز تلك الأهداف. وينطوي تطوير المجموعات القرارية على تنفيذ الخطوتين الآتيتين:

الخطوة الأولى: تقسيم الخيار (البديل) الذي تم انتقاؤه بحسب المستويات المختلفة للجهد: عقب اختيار أفضل خيار يتوقع من خلاله إنجاز أهداف الوحدة القرارية (الخطوة ثانيا أعلاه)، يتم

اقتراح عدة بدائل أو مستويات لتمويل وأداء ذلك الخيار ويشار إليها بمستويات الجهد. وفي ظل نظام الموازنة الصفرية جرى التعارف على ثلاثة مستويات للجهد هي:

(1) *<u>مستوى الحد الأدنى للجهد:</u>* يعبر هذا المستوى عن مجموعة (رزمة) القرار على أساس أقل جهد ممكن من أموال وموارد مخصصة للمحافظة على وجود واستمرارية الوحدة القرارية، بحيث يتم توفير الخدمات بمستوى أقل من المستوى الحالي.

(2) *<u>المستوى الحالي للجهد:</u>* يعبر عن مجموعة القرار على أساس الأموال أو الموارد اللازمة للوحدة القرارية كي تقدم نفس المستوى الحالي للخدمات.

(3) *<u>المستوى الأعلى (التحسين) للجهد:</u>* يعبر عن مجموعة القرار على أساس الأموال أو الموارد اللازمة لتنفيذ برامج جديدة أو لتحسين وتطوير الخدمات المقدمة حالياً.

<u>الخطوة الثانية: صياغة المجموعة القرارية:</u> المجموعة أو الرزمة القرارية كما سبق التوضيح عبارة عن وثيقة تعرض معلومات حول تأثير البدائل المختلفة على أداء وتمويل الوظيفة وتحقيق أهدافها. إن الغرض الأساسي منها هو توفير أساس أو مرجع تستند إليه الإدارة العليا في مراجعة وترتيب المقترحات المتعلقة بأداء وظيفة المنظمة أو الوحدة القرارية.

رابعا: فحص وترتيب المجموعات القرارية:

بعد استكمال إعداد وصياغة المجموعات القرارية يتمّ ترتيب المجموعات القرارية ترتيباً تصاعدياً وفق تسلسلٍ هرمي يبدأ عند مديري البرامج أدنى السلم ويتجه صعودا حتى أعلى مستوى إداري مختص داخل السلطة التنفيذية. والمعيار الأساسي لعملية الترتيب يستند إلى الأولويات الحكومية، وهذه الأولويات قد يسبق تطويرها في المستوى الإداري الأعلى، مالم فيتم الترتيب بعدة طرق أهمها طريقة التكلفة والعائد، وطريقة التقدير أو الحكم الشخصي من خلال لجان تنظيمية ذات إجراءات ونظم خاصة.

3-4-4 مزايا الموازنة الصفرية:

يحقق نظام الموازنة الصفرية العديد من الفوائد أهمها أنه يُمكِّن من:

(1) تنفيذ فحص سنوي إجباري لكل البرامج، والأنشطة، والنفقات.

(2) صون وحفظ المال العام والحد من الإسراف والعبث، وذلك من خلال تحديد البرامج القديمة، ومستويات الخدمات أو الجهد التي تنطوي على إنفاق مرتفع وغير ضروري.

(3) تركيز انتباه المسؤولين على تكاليف ومنافع الخدمات.

(4) البحث عن طرق جديدة لتوفير الخدمات وتحقيق الأهداف.

(5) تحسين قدرات الإدارة في التخطيط والتقييم.

(6) إعطاء تبرير أفضل للموازنة.

(7) تحسين القرارات المتخذة من قبل السلطات الحكومية التنفيذية والتشريعية.

(8) تنمية مهارات وقدرات العاملين في المشاريع والبرامج والأجهزة الحكومية المختلفة من خلال المشاركة الفعلية والضرورية للعاملين في التخطيط والتقييم وإعداد الموازنة والرقابة عليها.

4-4-4 الانتقادات الموجهة للموازنة الصفرية:

تعرض نظام الموازنة الصفرية للعديد من الانتقادات أبرزها:

(1) يتطلب الكثير من العمل المكتبي، والكثير من الجهد والوقت لتمييز وتصنيف الوحدات القرارية ورزم القرارات، دون أن يؤدي ذلك إلى تغيير كبير في حجم أو اتجاه الموازنة.

(2) من الصعب الحصول على البيانات لاحتساب تكاليف الطرق البديلة لتحقيق الأهداف، وكذلك المستويات المختلفة البديلة لتوفير الخدمة (مستويات الجهد).

(3) أشارت دراسات وتقارير حكومية إلى العديد من المشاكل النظرية والعملية المرافقة لنظام الموازنة الصفرية، هذه المشاكل يمكن تصنيفها في ثلاث صور هي:

أ. مشاكل مفاهيمية تتعلق بفلسفة أو توجه القائمين على إعداد الموازنة.

ب. مشاكل تتعلق بتحديد وصياغة المجموعات القرارية.

ج. مشاكل تتعلق بعملية ترتيب المجموعات القرارية.

النتائج:

كان يفترض أن تكون موازنة 1979م أول موازنة صفرية للحكومة الاتحادية الأمريكية، إلا أنه ورغم التزام الهيئات والوكالات بتقديم مشاريع موازناتها وفق نظام الأساس الصفري في الوقت المحدد، إلا أن النتائج جاءت مخيبة للآمال ومغايرة لجوهر الموازنة الصفرية. فقد رافق التطبيق العديد من الإشكالات أبرزها، الاستخدام التعسفي الواسع للنسب عند تحديد المستويات المختلفة للجهد والذي لم يكن يستند إلى معلومات الأداء والمعرفة السليمة بالبرنامج، وهذا حال دون دمج واختيار الوحدات القرارية لدى المستويات الإدارية العليا. كذلك شكلت الزيادة الكبيرة في أعباء العمل المكتبي أكبر عائق أمام نجاح تنفيذ النظام. نتيجة لذلك ولغيرها من العوائق والإشكالات الأخرى كتلك المصاحبة لإعداد وصياغة وترتيب المجموعات القرارية، فقد أصدر مكتب الإدارة والموازنة الأمريكي في أغسطس 1981م قرارا بإلغاء تعميمه السابق باعتماد نظام الموازنة الصفرية، وبالتالي فهذا النظام لم يرَ النور على الواقع العملي رغم مايحمله من فوائد وتحقيقه النجاح الكبير في القطاع الخاص.

أسئلة التقويم الذاتي

(1) عرف الموازنة العامة موضحاً المضامين المرتبطة بالتعريف.

(2) تتعدد أهداف الموازنة العامة للدولة بشكل واسع. وضح ذلك.

(3) قارن بين الموازنة العامة للدولة من جهة وكل من الموازنة التخطيطية في وحدات قطاع الأعمال، والحساب الختامي للدولة، والميزانية العمومية في النشاط التجاري من جهة أخرى.

(4) مالمقصود بمبادئ الموازنة الآتية:
مبدأ العمومية، مبدأ الوحدة، مبدأ السنوية (الدورية)، مبدأ التوازن؟

(5) يتم تبويب الموازنة العامة للدولة باستخدام أسس تبويب (تصنيف) مختلفة. عدد تلك الأسس موضحاً طبيعة ومميزات كل منها.

(6) وضح الخطوات المتبعة في مرحلة إعداد وتحضير الموازنة العامة للدولة.

(7) هناك طريقتان لتقدير الموارد. وضح ماهيتهما وكيفية إجرائهما، ثم وضح طرق تقدير الاستخدامات، مع شرح المقصود بالتعديلات الحتمية، والتعديلات الجديدة.

(8) عرف الرقابة المالية الحكومية والرقابة المالية الداخلية

(9) عدد بالاسم أنواع الرقابة مبوبة بحسب الاتجاهات التي ينظر منها للرقابة.

(10) اشرح نوعين من أنواع الرقابة من كل اتجاه من الاتجاهات الآتية:
من حيث توقيتها، ومن حيث طبيعتها، ومن حيث موضوعها.

(11) مادور نظام المحاسبة الحكومية خلال مرحلة إعداد الموازنة؟

(12) وضح الفكرة التي تقوم عليها موازنة البنود، والجوانب التي تركز عليها.

(13) أذكر الحجج والآراء المؤيدة (المزايا) والانتقادات الموجهة لموازنة البنود.

(14) ما الفكرة الرئيسية التي تقوم عليها موازنة البرامج والأداء؟

(15) وضح في شكل نقاط، وبالترتيب، خطوات أو إجراءات إعداد موازنة البرامج والأداء.

(16) ماهي الجوانب الإيجابية في موازنة البرامج والأداء التي تلافت بعض سلبيات موازنة البنود؟

(17) عدد المستويات الرئيسية الأربعة في تبويب موازنة البرامج والأداء، ثم حاول بمثال من عندك (مثلا الصحة، الأمن، الشئون الاجتماعية) تطبيق تبويب موازنة البرامج والأداء.

5. الخلاصة:

عرضت هذه الوحدة تفاصيل وافية حول موضوع الموازنة العامة باعتبارها أهم ركائز التنظيم المالي والاقتصادي للحكومات، وأحد أهم الصلات التي تربط المجتمعات بحكوماتها، والوسيلة المثلى لمنح الحكومة التفويض اللازم لتحصيل واستخدام الموارد العامة. وهنا جاءت المحاسبة الحكومية لتقوم بدور الأداة التي تضمن تنفيذ الموازنة وفق ذلك التفويض. وبالنظر إلى أهمية الموازنة العامة للمحاسبة الحكومية فقد تم الإحاطة بالعديد من المفاهيم والمبادئ العلمية ذات العلاقة، فأوضحت التعدد الواسع في أهداف ودور الموازنة تبعا لتطور دور الدولة، والمبادئ التي تشكل قيوداً ومعايير مرشدة لإعداد الموازنة، وأوضحت كذلك صور وأنواع الموازنات وطرق تبويبها والدورة التي تمر بها الموازنة بدءا من مرحلة الإعداد وانتهاء بمرحلة الإبلاغ وإعداد التقارير، واختتمت الوحدة بدراسة وافية للتطورات الحديثة في نظم الموازنات بدءا من نظام موازنة البنود ثم ماتبعها من تطوير أساليب ونظم حديثة ممثلة بموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية وهو التطور الذي مازال أحد مجالات البحث المالي والمحاسبي المضني نتيجة العوائق المتعددة التي تواجه وواجهت التجارب العملية السابقة والحالية. وبالرغم من ذلك فقد كان لتلك التجارب فوائد جمة انعكست في تطوير الممارسات القائمة واكتساب خبرة ومعارف جديدة سوف تشكل ذخيرة ورصيد مفيد في تطوير وتحسين الموازنات العامة مستقبلا، خصوصاً مع توافر البيئة الملائمة لذلك ممثلة بالتطور الواسع في نظم المعلومات، وارتفاع الوعي السياسي الذي يراقب ويجبر الحكومات على التجاوب مع متطلبات واحتياجات مجتمعاتها.

6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسة التالية:

أحاطت دراسة الوحدتين السابقتين الأولى والثانية بالجانب النظري العام لمادة المحاسبة الحكومية، لكن يظل هناك ضرورة تطبيق تلك المفاهيم النظرية على الواقع العملي. لذا سيتم التطبيق على النظام المحاسبي الحكومي المعمول به حالياً في اليمن، حيث ستبدأ الوحدة الثالثة بعرض ووصف ذلك النظام لتمكين الدارس من استيعاب خصائص النظام ومفاهيمه الأساسية. وبشكل عام فالنظام المحاسبي الحكومي في اليمن لا يختلف من حيث الجوهر عن النظم المحاسبية الحكومية السائدة في معظم البلدان العربية والتي تشترك جميعها في الاستناد لقواعد أساسية أبرزها، مفهوم المال المخصص، ونظام الخزينة، وإتباع الأساس النقدي أو النقدي المعدل، وإعداد الموازنة العامة وفق نظام موازنة البنود. وهو ماسيتضح لاحقاً إن شاء الله.

7. المراجع:

7 -1.المراجع العربية:

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" طبعة 2007م، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان، الأردن.
2. أحمرو، إسماعيل حسين، 2003، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمّان.
3. الأديمي، منصور ياسين، 2010، "المحاسبة الحكومية والقومية"، الطبعة الثالثة، مركز الأمين، صنعاء.
4. حجر، عبد الملك إسماعيل، 2009، "نظم المعلومات المحاسبية"، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء.

5. الحسيني، قاسم إبراهيم، 1999، "المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.
6. السلطان، سلطان المحمد ووصفي عبد الفتاح أبو المكارم، 1990، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى"، دار المريخ للنشر، الرياض.
7. شامية، أحمد زهير والخطيب، خالد، 1997، "المالية العامة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن.
8. صندوق النقد الدولي، 2001، "دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001"، الطبعة العربية، صندوق النقد الدولي، واشنطن العاصمة.
9. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أرابوساي)، "المصطلحات الرقابية". www.arabosai.org/ar/glossaire.asp/
10. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أرابوساي)، "دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة"، www.arabosai.org/
11. المهايني، محمد خالد وخالد الخطيب، خالد وبطرس ميالة، 2006، "المحاسبة الحكومية"، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
12. نشوان، نصر، 1996، "استقلالية وفاعلية جهاز الرقابة المالية العليا في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير محاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بالجامعة المستنصرية، بغداد.
13. هلالي، محمد جمال، 2002، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان.
14. وزارة الشئون القانونية، 1992، "القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 7ج4، إبريل، صنعاء.
15. وزارة الشئون القانونية، 1999، "القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م المعدل بالقانون رقم (50) لسنة 1999م"، الجريدة الرسمية، العدد 23، ديسمبر، صنعاء.

7 -2. المراجع غير العربية:

1. Freeman, Robert J. & Craig D. Shoulders, 1999, **"Governmental and Nonprofit Accounting – Theory and Practice"**, 6th Edition, Prentice Hall, New Jersey.
2. International Federation of Accountants (IFAC), 2004, **"Research Report: Budget Reporting"**, IFAC, New York.
3. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2004, **"Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector"**, INTOSAI General Secretariat, Vienna Austria.
4. Jones, Rowan & Pendlebury Maurice, 2000, **"Pubic Sector Accounting"**, 5th Edition, Prentice Hall, London.
5. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2007, **"Glossary of Statistical Terms"**, OECD, Paris.
6. Premchand, A., 1984, **"Government Budgeting and Expenditure Controls: Theory and Practice"**, ,2nd printing, IMF, March.
7. United Nations (UN) & Others, 2009, **"System of National Accounts 2008"**, New York.

8. United States General Accounting Office (GAO), 1997, **"Performance Budgeting - Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation"**, March.
9. United States Government Accountability Office (GAO), 2005, **"A Glossary of Terms Used in the Federal Budget Process"**, GAO, Washington, D.C.



وصف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن

محتويات الوحدة

1- المقدمة:

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس: مرحباً بك إلى الوحدة الثالثة والتي تتضمن التمهيد للجانب العملي في هذا المقرر من خلال عرض وصف متكامل للنظام المحاسبي الحكومي المعمول به حاليا في اليمن متضمنا الموازنة العامة للدولة. وسيتم مناقشة هذا الموضوع وفق مدخل النظم. ويتضمن مدخل النظم ستة أركان يرتكز عليها كل نظام، وسوف يتم تطبيق أهم تلك الأركان في وصف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وتحديدا ثلاثة أركان هي أهداف النظام، ومكونات النظام المادية وغير المادية، وبيئة النظام الداخلية والخارجية. وحتى تتمكن - **عزيزي الدارس** - من تفسير الكثير من الإجراءات والمعالجات المحاسبية التي تتناولها الوحدات الدراسية التالية، فقد تم تضمين هذه الوحدة جوانب تفصيلية عديدة لاغنى عن الإلمام بها. هذا وقد تم إدراج مجموعة من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي والأنشطة التي تثير الدافعية لديك للتعلم متمنين لك قراءة مفيدة ونافعة.

1 -2. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. تتفهم مراحل تطور النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.
2. تعدد الأركان والمقومات الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن وفق مدخل النظم.
3. تحدد المكونات المادية الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن المستخدمة في تنفيذ وتسجيل المعاملات المالية المختلفة.
4. تستوعب المكونات غير المادية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن ممثلة بالسياسات والمفاهيم المحاسبية المرجعية، ومكونات وخصائص هيكل حسابات الموازنة، وانعكاساتها على المعالجات المحاسبية للمعاملات المالية المختلفة.
5. تتفهم طبيعة ومكونات البيئة الخارجية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وتأثيرها على الممارسات المحاسبية الحكومية.
6. تتفهم طبيعة ومكونات البيئة الداخلية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وتمثيلها من خلال نظام الخزينة وربط هذا النظام بدورة الموازنة العامة للدولة في اليمن.

1 -3. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس: تتوزع موضوعات هذه الوحدة في أربعة أقسام رئيسية هي:

الأول: يصف مراحل تطور النظام المحاسبي الحكومي في شطري اليمن بدءا من ثورة سبتمبر 1962م وحتى اليوم، كما يتضمن تعريف النظام وأركانه وفق مدخل النظم.

الثاني: يتعلق باستنباط وتحليل الركن الأول من أركان النظام المحاسبي الحكومي في اليمن المتمثل بالأهداف.

الثالث: يبين مكونات النظام المادية ممثلة بالنظام الآلي ومجموعتيه الدفترية والمستندية، ومكوناته غير المادية ممثلة بالسياسات المحاسبية المعتمدة ومكونات وخصائص هيكل الحسابات.

الرابع: يتناول بالتفصيل بيئتي النظام الخارجية والداخلية، وماتنطوي عليه من مكونات وسياسات ومفاهيم وخصائص تشكل بنية النظام الأساسية وملامح التطبيق على الواقع العملي.



1-4. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛ يمكنك أن تطور معارفك في موضوعات هذه الوحدة من خلال الاطلاع على العديد من القراءات المساعدة والمفيدة التي يمكنك الحصول عليها في مواقع الانترنت الآتية:



(1) جامعة العلوم والتكنولوجيا: www.ust.edu/

(2) وزارة المالية اليمنية: http://www.mof.gov.ye. ويتضمن الروابط المفيدة الآتية:

- رابط الكتاب الدوري رقم (42) لسنة 2009م بشأن إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2010م: http://www.mof.gov.ye/files/books/2010/42.pdf
- رابط قرار وزير المالية رقم (1) لسنة 2011م بشأن التعليمات التنفيذية للموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2011: http://www.mof.gov.ye/files/regulations/2011/1.pdf
- رابط البيان المالي والموازنات العامة والحسابات الختامية لعدة سنوات مالية:
- رابط مشروع تحديث المالية العامة (PFMP): http://www.mof.gov.ye/pfmp/

2- تطور النظام المحاسبي الحكومي في اليمن وأركانه:

عزيزي الدارس؛ تكمن أهمية وهدف وصف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في اليمن في أنه يقدم صورة واضحة تُمكن من التعرف على طاقته واحتياجاته وخصائصه وتكويناته والمقومات والعوامل المؤثرة فيه وصولاً إلى تحليل وتقييم أركان النظام المختلفة والعمل على تطويره بما يواكب التطورات المعاصرة. وسوف يتم الاسترشاد في ذلك ببعض مفاهيم مدخل النظم باعتبار أن المحاسبة هي في حد ذاتها نظام معلومات، وبالتبعية فالنظام المحاسبي الحكومي يعبر عن المحاسبة الحكومية أو الممارسات المحاسبية الحكومية. وقبل ذلك سيتم تقديم عرض مختصر لأهم المحطات التاريخية التي مر بها النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

2-1. تطور النظام ومشاريع التحديث الحالية:

اختلفت مراحل تطور الممارسة المحاسبية الحكومية في شطري اليمن قبل الوحدة، ففي الشمال لاتتوفر معلومات رسمية موثقة حول مظاهر التنظيم المالي خلال الحكم العثماني وحتى

الاستقلال في 1918م وماتلاه بعد ذلك خلال حكم الأئمة من آل حميد الدين وحتى 26 سبتمبر 1962م. وبالنسبة للجنوب فقد اتبعت خلال حقبة الاحتلال الانجليزي النظم المالية الخاصة بسلطة الاحتلال حتى الاستقلال في نوفمبر 1967م. وفيما يأتي عرضٌ لأهم المحطات التي رافقت تطور المحاسبة الحكومية والموازنة العامة في اليمن للفترة التي تلت سبتمبر 1962م:

(1) في 1963/7/1م تم البدء بإعداد موازنات ربع سنوية واستمر ذلك حتى 1964م.

(2) ابتداءً من العام المالي 1964 -1965م أعدت أول موازنة عامة للدولة لسنة مالية كاملة، واعتمد في حينه النظام المالي المصري والذي يتضمن إعداد الموازنة وفق سنة مالية متداخلة تبدأ من 7/1 وتنتهي في 6/30 من العام التالي.

(3) في السنة المالية 1973 -1974م تم إعداد الموازنة العامة وفق أنظمة صندوق النقد الدولي، والتي تضمنت دمج الموازنة الجارية مع الموازنة الرأسمالية والاستثمارية، وباتباع نظام موازنة البنود في تبويبها، كما أُعد أول حساب ختامي عن نفس السنة.

(4) في السنة المالية 1981م تم الأخذ بالتقويم الميلادي في إعداد الموازنة العامة للدولة بحيث تبدأ السنة المالية من 1يناير وتنتهي في 31 ديسمبر.

(5) عقب الوحدة بين شطري اليمن في 22 مايو 1990م تم إصدار تشريعات مالية جديدة تضمنت اعتماد نظام المالية العامة المعمول به في الشمال.

(6) في السنة المالية 2000م تم اعتماد الهيكل الموحد للموازنة العامة المعد وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) لعام 1986م الصادر عن صندوق النقد الدولي.

(7) خلال السنة المالية 2002 تم تعديل هيكل الموازنة العامة ليواكب صدور قانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م.

(8) بعد إصدار صندوق النقد الدولي نظام جديد لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) في عام 2001م، ترتب على ذلك إعداد دليل جديد لحسابات الموازنة العامة للدولة يستوعب التبويب الاقتصادي لنظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد، وبدء العمل به خلال السنة المالية 2007م.

(9) اعتمدت الحكومة اليمنية في عام 2000م برنامجا للإصلاح المالي والإداري تضمن إنشاء مشروع لتطوير النظام المحاسبي الحكومي عرف اختصارا باسم (AFMIS)، كأحد مكونات "مشروع تحديث المالية العامة (PFMP)". ويتم تنفيذ المشروع تحت إشراف وزارة المالية وتمويل البنك الدولي. ويتضمن ركن المكونات تفاصيل أكثر عن المشروع المذكور.

(10) اعتمدت وزارة المالية خطة للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الكامل وبشكل تدريجي على أربع مراحل تنتهي في 2014م وذلك على النحو الآتي:

- ***المرحلة الأولى:*** اتباع الأساس النقدي مع إظهار بيانات الالتزامات..
- ***المرحلة الثانية:*** اتباع الأساس النقدي مع إظهار بيانات الالتزامات والحسابات قيد الدفع[1].
- ***المرحلة الثالثة:*** اتباع أساس الاستحقاق لكافة الأصول والخصوم المالية على أن تستمر الأصول غير المالية في الاحتساب على أساس نقدي.
- ***المرحلة الرابعة:*** إتباع أساس الاستحقاق الكامل بحلول عام 2014م.

وقد تم انجاز جزئي للمرحلتين الأولى والثانية في 2007، و2008م، وذلك بإضافة حسابات متقابلة لكل من الالتزامات والمستحقات والمقدمات من الموارد والاستخدامات ضمن مجموعة الحسابات الانتقالية، كما يجري العمل حاليا على إنجاز بقية المراحل.

2-2. تعريف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي وأركانه:

وفقا لمدخل النظم يعرف النظام – أي نظام – بأنه عبارة عن مجموعة من العناصر والمكونات تربط وفق بناءٍ معين، أو وسيلة اتصال محددة، وتتضافر معاً لتحقيق أهداف معينة. وينطبق هذا المفهوم على نظام المعلومات الشامل لأي منشأة أو وحدة عامة أو خاصة. ويعتبر النظام المحاسبي الحكومي أحد الأنظمة الفرعية التي يتألف منها نظام معلومات شامل هو نظام الإدارة العامة. لذا واتساقاً مع المفهوم العام للنظم ونظم المعلومات يمكن تعريف النظام المحاسبي الحكومي بأنه عبارة عن:

" مجموعة من المكونات المادية (ملموسة) وغير المادية (غير ملموسة) التي تعمل معاً بصورة متناسقة ومترابطة وفقاً لتشريعات ومفاهيم وإجراءات ومبادئ محاسبية وتكنولوجية معينة بهدف تجهيز البيانات والمعاملات المالية الحكومية والأحداث الأخرى، ويشمل ذلك إعداد ورقابة وتنفيذ موازنات جهات ووحدات السلطتين المركزية والمحلية والجهات التي تنص التشريعات على تطبيق النظام عليها، وصولاً إلى توفير معلومات تكون مفيدة للمستخدمين في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".

وفقا للتعريف السابق فالنظام المحاسبي الحكومي يرتكز على عدد من الأركان تتضمن:

---

[1] **الحسابات قيد الدفع:** هي الأرصدة والذمم الدائنة المستحقة التي لا تتوفر لها اعتمادات في الموازنة.

(1) أهداف النظام.

(2) مكونات النظام المادية وغير المادية.

(3) بيئة النظام الخارجية والداخلية.

(4) دورة تجهيز بيانات النظام.

(5) شبكة الاتصال في النظام.

(6) الرقابة في النظام.

وسوف يتم الاسترشاد بالأركان الأربعة الأولى في وصف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن ليتم من خلالها التعرف على الإجراءات والقواعد المتبعة التي ينفذها النظام في مختلف المراحل بدءا من إعداد الموازنة وانتهاءً بإعداد التقارير والحسابات الختامية، بحيث تتناول هذه الوحدة الثلاثة الأركان الأولى، على أن يتم تغطية الركن الرابع ضمن الوحدات الدراسية التالية.

3- أهداف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن:

يعتبر القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م ولائحته الداخلية والقرارات والأدلة التي تصدرها وزارة المالية بمثابة المرجعية الرئيسية لتنظيم السياسات المالية والمحاسبية الحكومية في اليمن. غير أن هذا القانون وتلك اللوائح والقرارات لم تتضمن تحديدا واضحا لأهداف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وبالتالي يتطلب الأمر استنباط تلك الأهداف من واقع الممارسة مع الاستعانة بإصدارات دولية أو مهنية مقاربة للنظام المحاسبي الحكومي وذلك على النحو الآتي:

3-1. أهداف النظام وفق الدراسات الدولية والإقليمية:

تعد دراسة منظمة الأمم المتحدة الموسومة: "دليل المحاسبة الحكومية" من الإصدارات الرائدة التي تضمنت تحديداً لأهداف النظام المحاسبي الحكومي، وقد اعتمدت البلدان العربية ومنها اليمن ما جاء في هذه الدراسة وذلك في الندوة التي عقدت في تونس عام 1980م وصدر عنها ماعرف بالنظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية. وفقا لذلك فأهداف النظام المحاسبي الحكومي بحسب دراسة الأمم المتحدة وندوة تونس المشار إليهما سوف تتمثل في الآتي:

(1) وضع النظام المحاسبي الحكومي بما يتوافق والمتطلبات الدستورية والقانونية للدولة.

(2) الربط الوثيق بين تبويب النظام المحاسبي الحكومي وتبويب الموازنة لتحقيق التكامل بينهما.

(3) ضرورة تنظيم الحسابات لتعكس بوضوح الأهداف والأغراض التي حُصلت أو أُنفقت الأموال من أجلها ، وتحديد مسؤولية السلطات التنفيذية عن استخدام هذه الأموال في تنفيذ البرامج المقررة.

(4) أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على توفير البيانات الملاءمة التي تكفل تحقيق مهام المراجعة الخارجية.

(5) أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على توفير البيانات اللازمة لغرض الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والبرامج والمراجعة الداخلية والتقييم.

(6) أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على توفير المعلومات المالية اللازمة للتخطيط والبرمجة ولأغراض تقييم الأداء في صورة مادية ومالية.

(7) أن تفصح الحسابات بطريقة ملاءمة عن نتائج تنفيذ البرامج الحكومية المالية والاقتصادية من حيث قياس الموارد ، وتحليلها ، وتحديد التكاليف ، والتوصل إلى نتائج التشغيل.

(8) يجب أن تكون النظم المحاسبية قادرة على تلبية الحاجة للمعلومات المالية اللازمة للتخطيط وإعداد البرامج، ومراجعة وتقييم الأداء[2].

(9) تنظيم الحسابات بطريقة تمكن من تقديم البيانات المالية اللازمة للتحليل الاقتصادي وخدمة أهداف الحسابات القومية.

وبتحليل مدى استجابة النظام المحاسبي الحكومي في اليمن للأهداف السابقة يتضح أن هناك اتفاقاً مع بعض تلك الأهداف -نظرياً على الأقل - وبالأخص الأهداف التي لاتنطوي على تلبية متطلبات المحاسبة الإدارية مثل: تحديد التكاليف، وتقييم الأداء والأهداف المتعلقة بالبرامج، وذلك ناتج عن إتباع أسلوب موازنة البنود في إعداد الموازنة العامة والأساس النقدي في تنفيذها ، وهو أسلوب لايُمكِّن النظام من تحقيق الأهداف المتعلقة بالبرامج ومنها توفير

---

[2] أضاف في ندوة النظام المحاسبي الحكومي للبلدان العربية عبارة، "بما يخدم تحقيق أغراض موازنة البرامج والأداء عند تطبيقها".

معلومات كافيه في مجال تقييم الأداء والرقابة الإدارية الفعالة، والربط بين الهدف والنفقة أو بين الجهد والإنجاز.

3-2. أهداف النظام وفق المداخل النظرية المحاسبية:

يعد المدخل النفعي السابق الإشارة إليه في الوحدة الأولى من المداخل النظرية المناسبة للتطبيق على النظم المحاسبية عموما ومنها نظام المحاسبة الحكومية. واستناداً إلى هذا المدخل وبالنظر إلى كون المحاسبة تعكس في حد ذاتها مفهوم النظام، فأهداف المحاسبة الحكومية السابق مناقشتها تفصيلاً في الوحدة الأولى يمكن اعتبارها أهدافا للنظام المحاسبي الحكومي. علماً أن تلك الأهداف تعتبر أهدافاً نظرية قد يعجز النظام المحاسبي الحكومي في اليمن عن الوفاء بالعديد منها بسبب السياسات المحاسبية المعمول بها حالياً، إذ تتطلب تلك الأهداف اعتماد سياسات محاسبية معينة أهمها أساس الاستحقاق الكامل. وبما أن هناك مشروعاً قائماً لاعتماد النظام المحاسبي الحكومي في اليمن لأساس الاستحقاق الكامل، فسوف ننظر لتلك الأهداف كأهداف طموحة يُتوقع الوفاء بها مستقبلا بعد انجاز المشروع.

4- مكونات النظام المحاسبي الحكومي في اليمن:

عزيزي الدارس؛ سبق تعريف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي بأنه يتألف من مكونات ملموسة وغير ملموسة تتفاعل فيما بينها بغرض تحقيق الأهداف المنشودة. وتأخذ المكونات الملموسة صورة مادية مثل الأفراد والآلات والتجهيزات كالحاسوب والمجموعة المستندية والدفترية وما شابهها، أما المكونات غير الملموسة فهي غير مادية وتتمثل في القواعد والإجراءات والمبادئ وما شابهها، وهذان المكونان متلازمان ولايمكن الفصل بينهما. والفقرات التالية تبين طبيعة تلك المكونات في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

1-4. المكونات المادية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن:

حدد دليل النظام المحاسبي الحكومي مكونات النظام المادية في مجموعة دفترية تضم عدداً من الدفاتر المحاسبية النظامية وأخرى سجلات بيانية (إحصائية) يجب استخدامها في إثبات المعاملات المالية المختلفة من واقع المجموعة المستندية المحددة للنظام، غير أن العديد من الجهات الحكومية أصبحت حاليا تستخدم النظام المحاسبي الحكومي المركزي الآلي الذي يندرج ضمن مشروع تحديث المالية العامة الجاري تنفيذه حاليا، وبالنسبة للجهات الحكومية الأخرى التي لم يتم ربطها بهذا النظام، فهي إما لديها نظام آلي مؤقت لحين ربطها بالنظام

المركزي الآلي، أو مازالت تتبع النظام اليدوي كما هو الحال لدى العديد من الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية. وعموماً فالنظام اليدوي يظل الأساس الذي استند إليه في تصميم النظام الآلي. وفيما يأتي توضيح لتلك المكونات المادية بنوعيها الآلي واليدوي:

1-1-4. مشروع تطوير نظام المعلومات المحاسبي الحكومي (AFMIS):

يشكل مشروع تطوير نظام المعلومات المحاسبي الحكومي (Accounting Financial Management Information System (AFMIS)) أحد مكونات مشروع تحديث المالية العامة بتمويل وإشراف البنك الدولي، ويهدف المشروع إلى دعم البناء المؤسسي في حقل الإدارة المالية في وزارة المالية والجهات المعنية بالعملية المالية والمحاسبية ووحدات الموازنة العامة والمحافظات والمديريات واستكمال القدرات المؤسسية الحالية من خلال تنفيذ نظام محوسب للموازنة والحسابات وأنظمة الدفع. وتقوم خطة تنفيذ المشروع على ثلاث مراحل، تم فعلا تنفيذ المرحلة الأولى وجزء من المرحلة الثانية حيث أنجز خلالهما الجوانب الآتية:

- تصميم نظام محاسبي حكومي محوسب يتوافق مع التشريعات واللوائح المختلفة.
- إنشاء مركز (كمبيوتر) في وزارة المالية وتزويده بالأجهزة اللازمة.
- إعداد البرمجيات (Software) وتركيبها كاملة، وتتألف من برنامج نظام إعداد الموازنة، وبرنامج تنفيذ الموازنة، وبرنامج الحسابات الختامية.
- تشغيل النظام في الدواوين الرئيسية لعدد تسع جهات ووحدات بالسلطة المركزية.
- تدريب العاملين على استخدام النظام.

أما المرحلة الثالثة فيتوقع أن تشمل الآتي:

- ربط جميع المكاتب التنفيذية العاملة بالمديريات مع المكاتب التنفيذية بالمحافظات وارتباط كل مكتب تنفيذي بديوان عام الوزارة التابع له، وبذلك يتم ربط جميع المكاتب التنفيذية للسلطة المحلية بمركز النظام بوزارة المالية.
- تطوير النظام بما يمكن من تبني الأساليب الحديثة للموازنات، والانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وتوفير مؤشرات تقييم الأداء.
- توفير نظام اتصالات يُمَكِّن من الرقابة والحصول على معلومات وتقارير فورية، وذلك من خلال الربط الشبكي مع البنك المركزي وفروعه، وإمكانية التخاطب مع النظم الأخرى مثل: نظم المشتريات، والقروض، والأجور، وأنظمة الجمارك والضرائب.

2-1-4. المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي:

تتألف المجموعة الدفترية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن من مجموعة الدفاتر المحاسبية ومجموعة الدفاتر البيانية فيما يأتي تفاصيلها:

أولاً: مجموعة الدفاتر المحاسبية:

تستخدم الدفاتر المحاسبية لإثبات وترحيل وتلخيص المعاملات المالية أثناء تنفيذ الموازنة، وذلك بإتباع طريقة القيد المزدوج وقواعد التسجيل المحاسبي المتعارف عليها، وتتكون من:

(1) *دفتر اليومية العامة سلطة مركزية/سلطة محلية - نموذج رقم (1 حسابات):* هو دفتر يومية وأستاذ عام ويسمى باليومية العامة ذات الخانات التحليلية. ويثبت في هذا الدفتر جميع العمليات المالية التي تتم أولاً بأول من خلال مستندين يعطى كل منهما أرقام متسلسله سنوية من واقع القيد بدفتر اليومية العامة وهذا المستندان هما:

أ. *استمارة اعتماد الصرف نموذج (44 حسابات):* وتستخدم لإثبات العمليات المالية التي يترتب عليها صرف مبالغ بشيكات.

ب. *كشف تسوية نموذج (55 حسابات):* هي عبارة عن سند قيد يومية، وتستخدم لإثبات جميع العمليات المالية التي لايترتب عنها صرف مبالغ بشيكات.

وبموجب القيود المثبتة بدفتر اليومية العامة يتم القيد والترحيل في بقية الدفاتر. وتجري المطابقة بين إجمالي الجانب المدين بهذا الدفتر مع إجمالي الجانب الدائن به، كما تجري المطابقة بين إجماليات خانات اليومية العامة المدينة والدائنة مع الإجماليات بالدفاتر المحاسبية الأخرى وصولا إلى استخراج الحسبة اليومية (ميزان مراجعة يومي).

شكل (1 -3) دفتر اليومية العامة – مركزي نموذج (1 حسابات)

الجانب المدين (منه)

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية

رقم اليومية العامة		التاريخ	البيـــــان	الإستخدامات					ح/البنك إستخدامات	ح/ البنك موارد	الحسابات المساعدة المدينة			الحسابات المساعدة الدائنة		الحسابات الإنتقالية		الحسابات النظامية		الحسابات الرقابية الاحصائية		حساب الموارد	المبلغ الكلي
استمارة اعتماد الصرف	تسويات			الباب الأول	الباب الثاني	الباب الثالث	الباب الرابع	الباب الخامس			ح/ النقدية	حسابات مدينه أخرى	ح/ المدينين (مالية)	حسابات دائنة أخرى	ح/ الدائنين (مالية)	مدينة	دائنة	مدينـة	دائنـة	مدينـة	دائنـة		

الجانب الدائن (له)

يوضع هنا صفحة الجانب الدائن من دفتر اليومية– مركزي نموذج (1 حسابات)

نموذج رقم (١) سلطة مركزية

اليومية العامة سلطة مركزية **الجـــــانب الــــــدائن (لــه)**

المـــوارد					ح/البنك إستخدامات	ح/البنك موارد	الحسابات المساعدة المدينة			الحسابات المساعدة الدائنة		الحسابات الإنتقالية		الحسابات النظامية		الحسابات الرقابية الاحصائية		حساب الإستخدامات	المبلغ الكلي
الباب الأول	الباب الثاني	الباب الثالث	الباب الرابع	الباب الخامس			ح/ النقدية	حسابات مدينه أخرى	ح/ المدينين (مالية)	حسابات دائنة أخرى	ح/ الدائنين (مالية)	مدينة	دائنة	مدينـة	دائنـة	مدينـة	دائنـة		

(2) *<u>دفتر مفردات موارد واستخدامات الموازنة - نموذج (2 حسابات):</u>* هو دفتر أستاذ مساعد للموارد والاستخدامات مبوب تحليلياً على مستوى الفصل والبند والنوع.

(3) *<u>دفتر البنك:</u>* يتكون من عدة دفاتر أستاذ، كل دفتر منها يخص أحد حسابات البنك وتتضمن، دفتر البنك موارد - نموذج (3)، دفتر البنك استخدامات - نموذج (4)، دفتر البنك موارد محلية - نموذج (5)، دفتر البنك نفقات تشغيلية محلية - نموذج (6)، دفتر البنك اكتساب أصول غير مالية محلية - نموذج (7)، دفتر البنك موارد مشتركة - نموذج (14)، دفتر البنك موارد عامة مشتركة - نموذج (13)، دفتر البنك حسابات جارية - نموذج (15)، دفتر البنك مساهمات ذاتية - نموذج (16)، دفتر البنك أمانات - نموذج (19).

(4) *<u>دفتر النقدية – نموذج (17 حسابات):</u>* هو دفتر أستاذ مساعد للنقدية بالصندوق.

(5) *<u>دفاتر أستاذ أخرى:</u>* تتضمن دفاتر إجمالية وفردية تحليلية للحسابات المساعدة المدينة والدائنة، والحسابات الانتقالية، والحسابات النظامية، والحسابات الرقابية الإحصائية.

ثانياً: مجموعة السجلات البيانية:

تستخدم هذه السجلات لحصر وتوفير بيانات إحصائية متنوعة كمية وغير كمية التي صممت لتوفير بيانات يصعب توفيرها من الدفاتر المحاسبية، إضافة إلى توفير رقابة داخلية محكمة على مختلف العمليات المالية. وتتضمن هذه المجموعة عدة سجلات من أهمها:

1. *سجل الخزينة – نموذج (35 حسابات):* يُمسك هذا السجل من قبل أمين الصندوق لإثبات مقبوضات ومدفوعات الصندوق يومياً من واقع حوافظ التوريد وقسائم التحصيل. والفرق بين هذا السجل ودفتر النقدية – نموذج (17)، أن دفتر النقدية عبارة عن دفتر أستاذ ممسوك لدى قسم الحسابات لترحيل مبالغ مقبوضات ومدفوعات الصندوق من واقع قيود محاسبية، أما سجل الخزينة فهو سجل إحصائي يستخدم لتحقيق رقابة داخلية فعالة ويومية على النقد بالصندوق ممسوك لدى الصندوق للترحيل إليه من واقع قسائم التحصيل والإيداع.
2. *سجل قيد استمارات اعتماد الصرف الواردة – نموذج (36 حسابات):* يستخدم لقيد استمارات اعتماد الصرف الواردة من الإدارات المعنية بالجهة، ويتم قيد الاستمارة بتسلسل رقمي في السجل. ويُمَكن القيد المنتظم في هذا السجل من تحقيق رقابة داخلية فعالة على مستندات ومعاملات الصرف.
3. *سجل الارتباط – نموذج (37 حسابات):* يستخدم لمراقبة اعتمادات الموازنة، حيث يخصص لكل نوع صفحة أو أكثر في هذا السجل يقيد فيها المبالغ التي يتم الارتباط بها والحركة عليها خلال العام. وتُمَكن بيانات هذا السجل من ضمان الالتزام الصارم باعتمادات الموازنة.
4. *سجلات بيانية إحصائية أخرى:* أورد النظام نماذج أخرى من السجلات البيانية منها، سجلات قيد صرف الأجور، وسجل قيد عقود الإيجارات، وسجل قيد عقود المقاولات، وسجل حصر الشيكات الواردة للتحصيل/والمؤجلة، وسجل قيد الكفالات (الضمانات)، وسجلات تحليلية ورقابية للموارد المشتركة والموارد العامة المشتركة والمبادرات الذاتية والتعاونية.

4-1-3. المجموعة المستندية للنظام المحاسبي:

اشتملت مكونات النظام المحاسبي الحكومي على عدد من المستندات الواجب استخدامها في تنفيذ المعاملات المالية الحكومية المختلفة، تتضمن مايلي:

1. المستندات المحاسبية الرئيسية الخاصة بالموارد العامة:	رقم النموذج
- حافظة توريد نقية إلى الخزينة	46 حسابات
- حافظة توريد نقدية إلى البنك	47 حسابات
- حافظة توريد شيكات إلى البنك	48 حسابات
- قسيمة متحصلات نقدية (مركزية – محلية - مشتركة)	50 حسابات
- إيصال استلام شيكات	51 حسابات

- كشف التسوية (سند قيد) | 55 حسابات

2. المستندات المحاسبية الرئيسية الخاصة بالاستخدامات:	**رقم النموذج**
- استمارة اعتماد الصرف	44 حسابات
- استمارة صرف مرتب لموظف واحد	45 حسابات
- كشوف المرتبات	
- كشف التسوية (سند قيد)	55 حسابات

وتتضمن الوحدتان الرابعة والخامسة توضيحات إضافية حول طبيعة واستخدامات كل مستند، وذلك عند تناول الدورات المستندية للموارد والاستخدامات وإجراءات تجهيز بياناتها.

4-1-4. المجموعة الدفترية والمستندية لحسابات المخازن الحكومية:

حددت اللائحة التنفيذية للقانون رقم 23 لسنة 2007م بشأن المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية الصادرة بقرار رئيس الوزراء رقم(53)لسنة 2009م والسجلات والمستندات الواجب استخدامها في المعاملات الخاصة بالمخازن على النحو الآتي:

أولاً: المجموعة الدفترية لحسابات المخازن الحكومية:

تضمنت المادة (320) من اللائحة التنفيذية لقانون المناقصات تحديد مختلف الدفاتر والسجلات اللازمة لأعمال المخازن وإجراءات القيد فيها، من أهمها:

(1) *سجل يومية المخزن:* يستخدم لقيد بيانات استلام وصرف الأصناف المخزنية، ويتم القيد في الدفتر بحسب تسلسل أرقامه، مع بيان قيمة كل صنف من الأصناف الواردة والمنصرفة.

(2) *سجل أستاذ الشطب بالمخزن:* يُمسك هذا السجل في قسم حسابات المخازن التابع لإدارة المشتريات. ويستخدم لترحيل كميات وقيم الأصناف المخزنية الواردة والمنصرفة بحيث يوضح بعد كل عملية مقدار الرصيد الباقي من كل صنف. ويعرف هذا السجل في المحاسبة المالية باسم سجل رقابة المخزون.

(3) *سجل عهدة المخزن:* يمسك هذا السجل في المخازن الرئيسية، ويستخدم لإثبات الأصناف الموزعة على المخازن الفرعية، كما يستعمل بمعرفة أمناء المخازن لقيد الوارد والمنصرف من كل صنف مع بيان الرصيد الباقي بعد كل عملية. ويماثل هذا السجل في المحاسبة المالية مايعرف باسم بطاقات الصنف.

(4) *سجلات مخزنية أخرى:* وتتضمن، سجل العهدة الشخصية، وسجل محاضر لجنة الفحص، وسجل قيد الأشياء الثمينة، وسجل قيد حوادث السرقة والحريق والإهمال،

وسجل إجمالي موجودات المخازن والعهد الشخصية، وسجل قيد الارتباط (الارتباطات الخاصة بمشتريات السلع والخدمات والمقاولات)، وسجل فهرس الأصناف، وسجل قيد الكتب والمجلات العلمية والدوريات، وسجل قيد الكتب المعارة، وسجل فهرس محتويات المكتبة، وسجل قيد المشغولات بالورشة، وسجل قيد الأصناف المستهلكة بالورشة.

ثانياً: المجموعة المستندية لحسابات المخازن الحكومية:

حددت الفقرة (ع) من المادة (320) من اللائحة التنفيذية لقانون المناقصات استخدام استمارات ونماذج المخازن الآتية:

(1) استمارة المقايسة السنوية: تعرف المقايسة بأنها خطة سنوية تعدها الجهة تتضمن عمليات الشراء المطلوب تنفيذها في إطار برامج الإنفاق الرأسمالي والعمليات الجارية لسنة قادمة.

(2) استمارة طلب توريد أصناف للمخازن.

(3) استمارة طلب وإذن صرف أصناف من المخازن.

(4) استمارة طلب استلام أصناف من المخازن.

(5) استمارة إرجاع أصناف إلى المخازن.

(6) استمارة قيد العهدة الشخصية.

(7) استمارة محضر جرد الأصناف.

(8) استمارة كشف الزيادة والنقص، واستمارة طلب خصم أصناف مفقودة أو تالفة.

(9) استمارة مقايسة ورشة، واستمارة طلب صرف أصناف للورشة.

(10) نموذج عقد تأجير أصناف.

2-4. المكونات غير المادية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن:

تضم مكونات النظام غير المادية العديد من المفاهيم والقواعد والسياسات المحاسبية التي يرتكز عليها تنفيذ مختلف المعاملات المالية المختلفة، إضافة إلى دليل (هيكل) حسابات الموازنة ومانطوي عليه من مجموعات حسابات وخصائص يتميز بها. والآتي توضيحا لذلك.

1-2-4. المفاهيم والسياسات المحاسبية للنظام:

يرتكز النظام المحاسبي الحكومي في اليمن في تنظيم وتنفيذ مختلف المعاملات المالية الحكومية إلى المفاهيم والسياسات المحاسبية الأساسية الآتية:

(1) **مفهوم الوحدة المحاسبية:** تتحدد الوحدة المحاسبية الحكومية في النظام استناداً إلى مفاهيم نظرية الأموال المخصصة التي تفسر الوحدة المحاسبية بأنها "المال أو الاعتماد المخصص لتأدية نشاط معين طبقاً للقوانين والنظم والتعليمات التي تحدد استخدام هذه الموارد في الأغراض التي خصصت من أجلها"، وذلك بحسب التوصيف السابق لمضامين النظرية.

ومن مظاهر تطبيق نظرية الأموال المخصصة في النظام المحاسبي الحكومي اليمني تنوع وتعدد الوحدات المحاسبية الحكومية التي يحددها ويميزها طبيعة المال الذي يتمحور نشاطها حوله، حيث يتضمن النظام الوحدات الآتية:

أ. **جهات السلطة المركزية:** وتتشكل من الوزارات والهيئات والمصالح التابعة للسلطة المركزية. وتطبيقاً لنظرية الأموال المخصصة تعتبر كافة هذه الجهات مجتمعة وحدة محاسبية واحدة، كونها تخضع مجتمعة لموازنة عامة واحدة، ومال مخصص واحد هو المال الحكومي العام.

ب. **وحدات السلطة المحلية:** وتتشكل من الوحدات الإدارية من مديريات ومحافظات، وتعتبر كل وحدة إدارية منها – مديرية أو محافظة - وحدة محاسبية مستقلة؛ وذلك تطبيقاً لنصوص قانون السلطة المحلية الذي أوجب إعداد موازنة وحساب ختامي مستقلين ومال مخصص مستقل لكل وحدة إدارية على حدة، وبدوره استجاب النظام المحاسبي الحكومي لذلك باستحداث قواعد محاسبية تلبي تلك المتطلبات، وكما سيتضح لاحقا.

ج. **الوحدات الحكومية المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة:** تعتبر كل وحدة منها بمثابة وحدة محاسبية مستقلة كونها تختص بمسؤولية إدارة مال مخصص مستقل ومنفصل عن الأموال الأخرى. فوزارة الأوقاف مثلا تعتبر وحدة محاسبية مستقلة لأنها تختص بمال الأوقاف الذي يعد بمثابة مال أمانة يجب أن يُحَصل من مصادر محددة ومقيد إنفاقه في مجالات محددة، وبنفس الصورة بالنسبة لأموال التقاعد والصناديق الخاصة. علماً أن بعض هذه الوحدات تطبق قواعد المحاسبة الحكومية كوزارة الأوقاف والهيئة العليا للأدوية وصناديق النظافة وتحسين المدن، في حين تطبق وحدات أخرى قواعد النظام المحاسبي الموحد.

د. **الحسابات خارج الموازنة:** هي عبارة عن مبالغ نقدية يتم تحصيلها لأغراض محددة ليس لها علاقة مباشرة بإيرادات ونفقات الموازنة العامة لكنها تخضع لإدارة وإشراف الجهة الحكومية والخزينة العامة للدولة. إن أهم سمة تميز هذا النوع من الأموال أنها تتطلب فتح

حساب بنكي مستقل ليتم من خلاله إيداع المبالغ المحصلة وإنفاقها في الغرض المحدد لها على أن يبقى رصيد الحساب النقدي قائماً يرحل للسنة المالية التالية، بعكس الحسابات البنكية الخاصة بالموازنة والتي يجب إقفالها وتصفيرها نهاية السنة المالية. والتصنيف الآتي يبين أنواعها وطبيعتها:

(1) **حسابات الأمانات:** تتمثل في الأموال التي تحتفظ بها الجهة الحكومية بصورة مؤقتة على سبيل الأمانة أو تطبيقا للقوانين والنظم والإجراءات والقرارات. من الأمثلة عليها، التأمينات المتنوعة، مرتجع الأجور، والمبالغ المحصلة للغير.

(2) **الحسابات الجارية:** تأخذ هذه الحسابات صوراً كثيرة ومتعددة من الموارد يتم تحصيلها وإنفاقها لأغراض محددة. ويعتبر كل حساب بمثابة وحدة محاسبية مستقلة تدير مالاً مخصصاً معيناً، ويتطلب في هذا النوع من الأموال مسك مجموعة دفترية ومستندية مستقلة لكل حساب. ويمكن تصنيف هذه الحسابات في أحد الأنواع الثلاثة الآتية:

- ***حسابات موارد الأنشطة الممولة ذاتياً:*** وتتعلق بالموارد المحصلة خصيصى لتمويل أنشطة فرعية لدى الجهة الحكومية، مثل نشاط المقاولات التجاري لدى دائرة الأشغال العسكرية، ونشاط التعليم الموازي بالجامعات الحكومية.
- ***حسابات الموارد المشروطة:*** يتركز هذا النوع في موارد المنح والقروض التي يشترط المانح أو المقرض إنفاقها في أغراض محددة.
- ***حسابات الموارد المحصلة بالمقاصة (الصوافي):*** وتتعلق ببعض موارد الموازنة العامة التي تورد للخزينة العامة بالصافي بعد أن يخصم منها نسبة محددة قانونا مثل، خصم 12٪ من إيرادات الزكاة مقابل حصة العمال فيها (العاملين عليها)، وخصم 10٪ من عائدات الدولة في الاصطياد البحري لتمويل بعض أنشطة وزارة الثروة السمكية.

(2) **الأساس المحاسبي:** أوجب القانون المالي ولائحته التنفيذية اتباع الأساس النقدي في توقيت الاعتراف بالمعاملات المالية المختلفة، وفي ظل الممارسات المحاسبية الحكومية الحالية يسمح باتباع الأساس النقدي المعدل ولكن بما لايتجاوز نهاية العام المالي.

(3) **أسس التقويم والقياس:** يتبع النظام أساس التكلفة التاريخية في قياس وتقييم المعاملات المالية، ويسمح بسعر السوق في حالات معينة وتحديداً عند تقييم المفردات العينية. وبالنسبة للمعاملات بعملة أجنبية فيتم قياس النقد الأجنبي وفق سعر صرف نشرة البنك المركزي بتاريخ واقعة التحصيل أو الدفع النقدي.

(4) **قواعد التسجيل والإثبات المحاسبي:** يتبع النظام طريقة القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية وإعداد وعرض التقارير المالية والحسابات الختامية.

2-2-4. هيكل (دليل) حسابات النظام:

يعرف دليل أو هيكل الحسابات بأنه، قائمة بمختلف الحسابات التي يستخدمها النظام المحاسبي في إثبات المعاملات المالية، بحيث يتم تمييز وترتيب الحسابات باستخدام أي من طرق الترميز الشائعة التي من أشهرها طريقة الكتل الرقمية، وطريقة المجموعات المترابطة (الهرمية)، وطريقة الأرقام العشرية، وغيرها.

بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن فقد أُطلق على دليل الحسابات مسمى "نظام تصنيف حسابات الموازنة"، حيث أشار إلى الجوانب الآتية:

يعرف نظام تصنيف حسابات الموازنة بأنه ترجمة ملخصة لجميع البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية ويمثل نظاماً لتسلسل الأرقام الهرمي للحسابات.

ويتميز هذا التصنيف بالآتي:

(1) صُمم بطريقة تتناسب وطبيعة الأعمال والأنشطة الخاصة بإعداد الموازنة العامة.

(2) يُمكن من تحقيق الأهداف أو المتطلبات الحالية والمستقبلية للموازنة العامة.

ويهدف إلى:

(1) تحديد الإجراءات والخطوات المتعلقة بالأنشطة المالية والمحاسبية الواجب إتباعها في وحدات الموازنة العامة المختلفة والتي حدد لها أعمالاً وأنشطةً مالية ومحاسبية أثناء إعداد وتنفيذ الموازنة العامة استناداً إلى القوانين واللوائح والتشريعات المالية السارية والمعمول بها.

(2) تعريف الموظفين في وحدات الموازنة العامة بالعمليات والقيود المحاسبية وأساليب تنفيذها.

ويشكل هيكل حسابات الموازنة الركيزة الأساسية لدراسة وفهم مضامين الوحدات الدراسية التالية المتضمنة قواعد المعالجات المحاسبية المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وتمهيداً لذلك سوف تتناول الفقرات التالية مكونات وخصائص هيكل (دليل) الحسابات:

أولا: مكونات هيكل (دليل) حسابات النظام:

يتألف هيكل حسابات الموازنة العامة في اليمن من ست مجموعات يبينها الشكل (2 -3) الآتي:

شكل (2 -3) هيكل حسابات الموازنة العامة في اليمن

المجموعة الأولى: الحسابات الرئيسية	
1. *مجموعة حسابات الموازنة*	
الاستخدامات	**الموارد**
أ - موازنة التشغيل	
الباب الأول: أجور وتعويضات العاملين *(مش)* **الباب الثاني**: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات *(مش)* **الباب الثالث**: الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية *(مش)*	**الباب الأول**: الإيرادات الضريبية *(مش)* **الباب الثاني**: المنح *(مش)* **الباب الثالث**: إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والتحويلات والمتنوعة *(مش)*
ب - المعاملات في الأصول غير المالية	
الباب الرابع: اكتساب الأصول غير المالية *(مش)*	**الباب الرابع**: التصرف في الأصول غير المالية *(مش)*
ج - المعاملات في الأصول والالتزامات المالية	
الباب الخامس: اكتساب الأصول المالية وتسديدات الخصوم *(مر)*	**الباب الخامس**: التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم *(مر)*
2. *مجموعة حسابات البنك*	
حـ/ البنك موارد *(مر)* حـ/ البنك موارد محلية *(مح)*	حـ/ البنك استخدامات *(مر)* حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية *(مح)* حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية *(مح)*
المجموعة الثانية: الحسابات المساعدة	
حسابات مدينة	**حسابات دائنة**
حـ/ النقدية *(مش)*	
حـ/ البنك موارد عامة مشتركة *(وزارة الإدارة المحلية فقط)*	حـ/ الموارد العامة المشتركة *(وزارة الإدارة المحلية فقط)*
حـ/ البنك موارد مشتركة *(دواوين المحافظات فقط)*	حـ/ الموارد المشتركة *(دواوين المحافظات فقط)*
حـ/ البنك حسابات جارية *(مش)*	حـ/ الحسابات الجارية *(مش)*
حـ/ البنك مساهمات ذاتية *(مح)*	حـ/ المساهمات الذاتية *(مح)*
حـ/ السلف المؤقتة *(مش)* حـ/ سلف الحسابات الجارية *(مش)* حـ/ السلف على الأجور *(مش)* حـ/ الاعتمادات المستندية *(مش)* حـ/ التحويلات النقدية إلى الخارج *(مش)* حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما *(مش)*	حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية *(مش)*
حـ/ المدينين (مالية) *(مر)*	حـ/ الدائنين (مالية) *(مر)*

حـ/ المدينين (سلطة محلية) *(مر)*	حـ/ الدائنين (سلطة محلية) *(مر)*
المجموعة الثالثة: الحسابات الانتقالية	
حسابات مدينة	**حسابات دائنة**
حـ/ البنك أمانات *(مش)*	حـ/ مرتجع الأجور *(مش)* حـ/ التأمينات المتنوعة *(مش)* حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير *(مش)*
حـ/ التزامات سلع وخدمات وممتلكات *(مش)* (A) حـ/ التزامات اكتساب أصول ثابتة *(مش)* (A) حـ/ التزامات اكتساب أصول غير منتجة *(مش)* (A)	حـ/ دائنون التزامات قائمة *(مش)* (A)
حـ/ تسوية الموارد المحصلة مقدما (مش) (B)	حـ/ الموارد المحصلة مقدما (مش) (B)
حـ/ الموارد المستحقة *(مش)* (C) حـ/ نفقات مقدمة عن سلع وخدمات وممتلكات *(مش)* (C)	حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة *(مش)* (C)
المجموعة الرابعة: الحسابات النظامية	
حـ/ الكفالات *(مش)* (D)	حـ/ أمانات الكفالات *(مش)* (D)
حـ/ الديون المستحقة للحكومة *(مش)* (E)	حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة *(مش)* (E)
حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل *(مش)* (F)	حـ/ الشيكات تحت التحصيل *(مش)* (F)
حـ/ الشيكات الواردة المؤجلة *(مش)* (G)	حـ/ الشيكات المؤجلة *(مش)* (G)
حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة *(مش)* (H)	حـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة *(مش)* (H)
المجموعة الخامسة: الحسابات الرقابية الإحصائية	
حـ/ مراقبة متحصلات المنح *(مش)* (I)	حـ/ المنح *(مش)* (I)
حـ/ مراقبة متحصلات الاقتراض الحكومي *(مر)* *(J)*	حـ/ الاقتراض الحكومي *(مر)* *(J)*
حـ/ مراقبة متحصلات أصول القروض *(مر)* *(K)*	حـ/ متحصلات أصول القروض *(مر)* *(K)*
حـ/ مراقبة متحصلات مبيعات الأصول المالية *(مش)* (L)	حـ/ مبيعات الأصول المالية *(مش)* (L)
حـ/ اكتساب الأصول غير المالية *(مش)* (M)	حـ/ مراقبة اكتساب الأصول غير المالية *(مش)* (M)
حـ/ الإقراض الحكومي *(مر)* (N)	حـ/ مراقبة الإقراض الحكومي *(مر)* (N)
حـ/ اكتساب الأصول المالية *(مش)* (O)	حـ/ مراقبة اكتساب الأصول المالية *(مش)* (O)
حـ/ سداد القروض *(مر)* (P)	حـ/ مراقبة سداد القروض *(مر)* (P)
حـ/ مراقبة المساهمات الذاتية والتعاونية *(مح)* (Q)	حـ/ المساهمات الذاتية والتعاونية *(مح)* (Q)
المجموعة السادسة: الحسابات العامة للموازنة العامة للدولة	
1. مجموعة الحسابات العامة للسلطة المركزية	
حساب الاستخدامات العامة *(مر)*	حساب البنك استخدامات عامة *(مر)*

حساب الموارد العامة (مر)	حساب البنك موارد عامة (مر)
حساب الحكومة العام (مر)	حساب البنك عام (مر)
2. *مجموعة الحسابات العامة للسلطة المحلية*	
حساب اكتساب أصول غير مالية محلية عامة (مح)	حساب البنك اكتساب أصول غير مالية محلية عامة (مح)
حساب الموارد المحلية العامة (مح)	حساب البنك موارد محلية عامة (مح)

توضيح الرموز الواردة بهيكل حسابات الموازنة في الشكل (2 -3):

- ***(مش):*** يشير بأن الحساب مشترك ويُستخدم في إثبات المعاملات المالية لدى كلا السلطتين المركزية والمحلية.
- ***(مر):*** يشير بأن الحساب مركزي ويستخدم في إثبات المعاملات المالية بدفاتر جهات السلطة المركزية فقط.
- ***(مح):*** يشير بأن الحساب محلي ويستخدم في إثبات المعاملات بدفاتر الوحدات الإدارية للسلطة المحلية فقط.

الحروف الإنجليزية: تعبر الحروف الانجليزية المتماثلة في الجانبين المدين والدائن عن الحسابات المتقابلة. مثلا: يشير حرف (A) المبين أمام كل من حـ/ التزامات سلع وخدمات وممتلكات، وحـ/ التزامات اكتساب أصول ثابتة، وحـ/ التزامات اكتساب أصول غير منتجة في الجانب المدين، أن هذه الحسابات تقابل حساباً واحداً في الجانب الدائن هو حـ/ دائنون التزامات قائمة. كذلك وضمن حسابات المجموعة الرابعة يشير الحرف (D) المبين أمام حـ/ الكفالات [illegible] في حسابات المجموعة الرابعة، وفي حسابات المجموعة الخامسة أيضا. (أنظر الخاصية رقم 8)

والآتي توضيح موجز لطبيعة واستخدامات مجموعات الحسابات الواردة بهيكل الحسابات السابق.

المجموعة الأولى: الحسابات الرئيسية: تتألف من مجموعتين فرعيتين هما:

(1) ***مجموعة حسابات الموازنة:*** هي حسابات موارد واستخدامات الموازنة العامة للدولة، وتختص هذه الحسابات بإظهار حركة المنصرف فعلاً من الاعتمادات المخصصة للجهة أو الوحدة الإدارية، والمحصل فعلاً من تقديرات مواردها كما ورد بالموازنة العامة. أي أن هذه المجموعة هدفها تجميع البيانات الفعلية عن تقديرات الموازنة فيما يتعلق ببنود كل من الموارد والاستخدامات، وبالتالي فحسابات هذه المجموعة هي الحسابات الوحيدة التي تتضمن تقديرات الموازنة العامة، أما حسابات بقية المجموعات فيتم الاحتفاظ بها واستخدامها لأغراض التنفيذ الفعلي للموازنة.

(2) ***مجموعة حسابات البنك:*** تعبر هذه المجموعة عن الحسابات البنكية الخاصة بتحصيل موارد الموازنة العامة، والحسابات البنكية الخاصة بدفع استخدامات الموازنة العامة. وتم استحداث هذه الحسابات تطبيقاً للنظام المعروف باسم "حساب الخزينة المنفرد (TSA)" المتبع في تنفيذ الموازنة العامة في اليمن والذي يتضمن العديد من الإجراءات سيتم توضيحها لاحقاً.

المجموعة الثانية: الحسابات المساعدة: هي عبارة عن مجموعة حسابات مؤقتة تفرضها متطلبات رقابية ومحاسبية بهدف ضمان التنفيذ السليم والقانوني لاستخدامات وموارد الموازنة. حيث يتم استخدامها في إثبات بعض المعاملات المالية قبل الاعتراف والتحقق الفعلي لها مثل حـ/السلف المؤقتة وحـ/الاعتمادات المستندية للاستخدامات، وحـ/الموارد المشتركة لبعض موارد السلطة المحلية. وتتضمن الحسابات المساعدة أيضاً الحسابات خارج الموازنة ممثلة في حـ/الحسابات الجارية، و حـ/المساهمات الذاتية وحسابات البنوك المقابلة لها. وتخضع الحسابات المساعدة لمعالجات محاسبية خاصة سيتم تناولها بالتفصيل في الوحدات التالية.

المجموعة الثالثة: الحسابات الانتقالية: هي الحسابات المرتبطة غالباً بالمعاملات المتداخلة بين الفترات المالية، وهي نوعان، الأولى: الحسابات المتعلقة بالمبالغ المحصلة كأمانات للغير بحيث يتم إعادتها لأصحابها عند توافر شروط معينة، وتعتبر أحد أنواع الحسابات خارج الموازنة. والثانية: حسابات تتعلق بالالتزامات والمستحقات والمقدمات من الاستخدامات والموارد، وهي عبارة عن حسابات متقابلة تخدم أغراضاً إحصائية رقابية بالدرجة الأولى ولايترتب عليها أي تأثير مباشر في استخدامات وموارد الموازنة، وكما سيتضح لاحقاً.

المجموعة الرابعة: الحسابات النظامية: هي حسابات متقابلة تم استحداثها بغرض التذكير والمتابعة وتحقيق الرقابة الضرورية لبعض المعاملات المصاحبة للنشاط التشغيلي كالشيكات المحصلة، والأوراق والنماذج ذات القيمة، وكذا بعض المعاملات العرضية أو الطارئة مثل الكفالات والديون المستحقة للحكومة.

المجموعة الخامسة: الحسابات الرقابية الإحصائية: هي حسابات متقابلة الهدف منها مراقبة وحصر ومتابعة المعاملات المتعلقة بالاستخدامات والموارد الناشئة عن المنح التي تحصل عليها الحكومة من جهات خارجية أو داخلية، إضافة إلى مراقبة وحصر المعاملات في الأصول غير المالية (الأنشطة الرأسمالية) والمعاملات في الأصول المالية (الأنشطة التمويلية).

المجموعة السادسة: الحسابات العامة: هي حسابات إجمالية ختامية تظهر في نهاية العام المالي، حيث تستخدم بغرض إجراء قيود الإقفال اللازمة عند إعداد القوائم المالية السنوية والحسابات الختامية.

ثانياً: خصائص هيكل الحسابات:

يحمل هيكل الحسابات المعروض في الشكل (2 -3) العديد من الخصائص الهامة التي تتكامل مع السياسات والمفاهيم المحاسبية للنظام وتؤثر بشكل واسع في الإجراءات والمعالجات المحاسبية عند التطبيق على الواقع العملي، والآتي شرحاً تفصيلياً لتلك الخصائص:

(1) إتباع التبويب النوعي لحسابات الموازنة:

يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة في اليمن نظام أو أسلوب الموازنة التقليدي المسمى "موازنة البنود"، ويقوم هذا الأسلوب - كما سبق التوضيح - على تبويب حسابات الموازنة تبويباً نوعياً. وبالرجوع إلى مجموعة حسابات الموازنة في هيكل الحسابات السابق يلاحظ إتباع طريقة المجموعات المترابطة، حيث تم توزيع حسابات الموازنة في عشر مجموعات رئيسية خمس مجموعات للموارد وخمس أخرى للاستخدامات وتسمى المجموعة الواحدة باب مع إعطائه رقماً (باب أول، باب ثاني، ..الخ)، ويتفرع من كل باب حسابات صغرى تسمى فصولاً مع إعطائها رقماً، ثم يتفرع من كل فصل بنود (تعطى رقماً)، وأخيرا يتفرع من كل بند أنواع (تعطى رقمين)، والمثال الآتي يوضح ذلك:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
الموارد					الاستخدامات				
1				الإيرادات الضريبية	3				الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية
	1			إيرادات الزكاة		2			المنح
		1		إيرادات الزكاة			3		منح لمستويات حكومية أخرى
			08	زكاة الفطر				01	الدعم المركزي الجاري

ويتيح ذلك التبويب استخدام الحاسب الآلي مع إمكانية إضافة أرقام جديدة، غير أن من الضروري تحاشي الخروج عن نمط وتركيبة دليل الحسابات وذلك لتسهيل تجميع البيانات وعرضها بطريقة موحدة، فضلاً عن تسهيل إجراء المقارنات اللازمة.

(2) اتباع التبويب الاقتصادي بالتوافق مع نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) 2001م:

أ. ***<u>طبيعة نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS):</u>*** أصدر صندوق النقد الدولي الطبعة الأولى من "نظام إحصاءات مالية الحكومة Government Financial Statistics (GFS)" في 1986م، وفي 2001م أصدر طبعة ثانية معدلة. ويعتبر نظام إحصاءات مالية الحكومة

(GFS) من الإصدارات المكملة لنظام الحسابات القومية الصادر عن منظمة الأمم المتحدة.

يوصف نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) بأنه: "نظام إحصائي اقتصادي كلي متخصص، الغرض الأساسي منه تقديم إطار مفاهيمي محاسبي شامل يكون مناسباً لتحليل وتقييم سياسة المالية العامة، وخصوصاً أداء قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومة الأوسع في أي بلد".

ب. ***<u>علاقة النظام المحاسبي الحكومي في اليمن بنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS):</u>***

يتلخص ارتباط النظام المحاسبي الحكومي في اليمن بنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) لعام 2001م في جوانب اتفاق وجوانب تعارض وكما يلي:

- *<u>جوانب الاتفاق:</u>* يتركز الاتفاق بين النظامين في استناد النظام المحاسبي الحكومي في اليمن وبدرجة رئيسية على تبويب حسابات الموازنة وفق التبويب الاقتصادي والنوعي كما ورد في نظام إحصاءات مالية الحكومة.
- *<u>جوانب التعارض:</u>* لايأخذ النظام المحاسبي الحكومي في اليمن ببعض القواعد المحاسبية الرئيسية المعتمدة في نظام إحصاءات مالية الحكومة، والتي من أهمها، أن النظام المحاسبي الحكومي مازال يتبع الأساس النقدي في حين أن أساس الاستحقاق المحاسبي هو الأساس المعتمد في نظام إحصاءات مالية الحكومة منذ 2001. كذلك يأخذ نظام إحصاءات مالية الحكومة بأسعار السوق الجارية في تقييم المعاملات والتدفقات والأرصدة المالية، في حين يتبع النظام المحاسبي الحكومي بدرجة أساسية أساس التكلفة التاريخية.

(3) إعداد وعرض الموازنة العامة للدولة في ثلاث موازنات فرعية تعكس التبويب الاقتصادي: من ملامح التبويب الاقتصادي لحسابات الموازنة في اليمن، إعداد وعرض الموازنة العامة للدولة في ثلاث موازنات فرعية هي:

أ. ***موازنة التشغيل:*** وتتعلق بحسابات الموازنة ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي (الجاري)، أي تلك التي تتسم بالدورية والتكرار ولا يترتب عليها تنفيذ أي أنشطة رأسمالية أو تمويلية. ويشملها الثلاثة الأبواب الأولى من الاستخدامات والثلاثة الأبواب الأولى من الموارد.

ب. ***المعاملات في الأصول غير المالية:*** وتتعلق بحسابات الموازنة ذات العلاقة بالنشاط الاستثماري والمتمثل في الاكتساب أو التخلص من أصول ثابتة أو مخزونات أو الأصول غير المنتجة. ويشملها الباب الرابع من الاستخدامات والباب الرابع من الموارد.

ج. ***المعاملات في الأصول المالية:*** وتتعلق بحسابات الموازنة ذات العلاقة بالنشاط التمويلي، كالاقتراض والإقراض، وشراء وبيع أسهم وحصص في رأس المال. ويشملها الباب الخامس من الاستخدامات والباب الخامس من الموارد.

(4) إعداد قائمة التدفقات النقدية: يرافق إعداد الموازنة العامة والحساب الختامي إعداد وعرض قائمة بالتدفقات النقدية وذلك لبيان مصادر واستخدامات الأموال والفائض أو العجز على مستوى الأنشطة الاقتصادية الثلاثة، التشغيل والاستثمار والتمويل. وتوفر قائمة التدفقات النقدية الكثير من المعلومات المفيدة التي يعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية الحكومية في اتخاذ الكثير من قراراتهم، فمن أهم فوائد معلومات هذه القائمة أنها:

أ. توفر وسائل تُمكن من مساءلة الحكومة عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الفترة.

ب. تساعد المستخدمين في التنبوء بالاحتياجات النقدية المستقبلية للوحدة الحكومية، ومدى قدرتها على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، وتمويل أي تغيرات في نطاق وطبيعة أنشطتها.

ج. تُمكن المستخدمين من تقييم الوضع النقدي للحكومة والتغيرات فيه، ومدى قدرتها على التأثير في حجم وتوقيت التدفقات النقدية بالصورة التي تواكب الظروف المتغيرة والفرص.

د. تُتيح إمكانية المقارنة بين التقارير السنوية لعدة وحدات أو حكومات مختلفة.

ه. عند توفر معلومات تاريخية (فعلية) بالتدفقات النقدية، فذلك يتيح استخدامها كمؤشر عن حجم وتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية المستقبلية، وتفيد كذلك في التحقق من دقة التقديرات الماضية للتدفقات النقدية.

و. تُبين مدى قدرة الحكومة على القيام بوظائفها التشغيلية الأساسية، واتجاهات وسياسات الحكومة الاستثمارية، ومدى قدرة الحكومة على تحمل واستيعاب ديون جديدة والوفاء بالتزاماتها تجاه أعباء الديون القائمة.

ولأهمية قائمة التدفق النقدي كإحدى القوائم المالية الرئيسية في المحاسبة، ولتوضيح كيفية إعدادها كما هو متبع في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، فيما يأتي شكل القائمة متضمنة بيانات فعلية عن الموازنة العامة للدولة في اليمن للعام المالي 2011م، وشرح كيفية إعدادها:

شكل (3 -3) قائمة التدفقات النقدية للموازنة العامة للدولة عن العام المالي 2011 (المبالغ بملايين الريالات)

الموارد العامة				الاستخدامات العامة			
أ) موازنة التشغيل							
البيان	فعلي 2009	اعتمادات 2010	تقديرات 2011	تقديرات 2011	اعتمادات 2010	فعلي 2009	البيان
باب 1: الإيرادات الضريبية	409,553	455,163	518,576	599,708	584,610	569,389	باب 1: أجور وتعويضات العاملين
باب 2: المنح	27,607	81,686	100,961	362,559	312,055	323,778	باب 2: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات
باب3 : إيرادات دخل الملكية ومبيعات سلع وخدمات والتحويلات والمتنوعة	868,543	912,184	846,863	390,130	522,284	555,630	باب 3: الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية
				33,660	32,377	29,475	استخدامات غير مبوبة
المجموع	**1,305,703**	**1,449,033**	**1,466,400**	**1,386,057**	**1,451,326**	**1,478,272**	**المجموع**
عجز رصيد التشغيل	**172,569**	**2,293**		**80,343**			**فائض رصيد التشغيل**
الإجمالي	**1,478,272**	**1,451,326**	**1,466,400**	**1,466,400**	**1,451,326**	**1,478,272**	**الإجمالي**
ب) المعاملات في الأصول غير المالية (الاستثمار)							
فائض رصيد التشغيل			**80,343**		**2,293**	**172,569**	**عجز رصيد التشغيل**
باب 4: التصرف في الأصول غير المالية	448	72	87	360,128	368,056	269,773	باب 4: اكتساب الأصول غير المالية
باب 5: التصرف في أصول				53,248	161,902	78,222	باب 5: اكتساب أصول مالية

مالية وتحمل خصوم (بدون تحمل الخصوم)							وتسديد خصوم (بدون تسديدات خصوم)
المجموع	**448**	**72**	**80,430**	**413,376**	**532,251**	**520,564**	**المجموع**
العجز (قبل التمويل)	**520,116**	**532,179**	**332,946**				**الفائض (قبل التمويل)**
الإجمالي	**520,564**	**532,251**	**413,376**	**413,376**	**532,251**	**520,564**	**الإجمالي**
ج) المعاملات في الأصول المالية والخصوم (التمويل)							
الفائض النقدي				**332,946**	**532,179**	**520,116**	**العجز النقدي**
باب5: التصرف في أصول مالية وتحمل خصوم (بدون تصرف في الأصول المالية)	32,618	63,331	47,574	36,523	30,821	21,818	باب 5: اكتساب الأصول المالية وتسديدات الخصوم (بدون اكتساب الأصول المالية)
- اقتراض محلي وإصدار أ. مالية بخلاف الأسهم				–	–	–	- سداد القروض المحلية وإطفاء أ. مالية محلية بخلاف الأسهم
- اقتراض خارجي وإصدار أ. مالية بخلاف الأسهم	32,618	63,331	47,574	36,523	30,821	21,818	- سداد قروض خارجية وإطفاء أ.مالية خارجية بخلاف الأسهم
إجمالي التدفقات النقدية الواردة في الأصول والالتزامات المالية	**32,618**	**63,331**	**47,574**	**369,469**	**563,000**	**541,934**	**إجمالي التدفقات النقدية الصادرة في الأصول والالتزامات المالية**
التغير في النقدية والودائع (بالزيادة)	5,292	7,976	5,528				التغير في النقدية والودائع (بالنقص)
المجموع	**37,910**	**71,307**	**53,102**	**369,469**	**563,000**	**541,934**	**المجموع**
العجز الصافي	**504,024**	**491,693**	**316,367**				**الفائض الصافي**
إجمالي الموارد العامة	**1,848,085**	**2,012,105**	**1,835,956**	**1,835,956**	**2,012,105**	**1,848,085**	**إجمالي الاستخدامات العامة**

بالرجوع إلى قائمة التدفقات النقدية للموازنة العامة في اليمن المعروضة في الشكل (3 - 3)، يتضح سهولة تصميمها وإعدادها فهي أشبه ماتكون بحساب في صفحة أستاذ يرحل إليه مجاميع أبواب الموازنة، ثم الترصيد للوصول إلى الفائض أو العجز. كذلك فإن إتباع الأساس النقدي في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة يتيح الحصول على البيانات المالية اللازمة لإعداد القائمة بصورة جاهزة دون الحاجة لإجراء أي عمليات احتساب معقدة كما هو الحال عند إتباع أساس الاستحقاق أو أي أساس محاسبي آخر خلاف الأساس النقدي. وتوضح الخطوات الآتية كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بحسب ماهو معمول به في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن:

أ. تُقسم الصفحة رأسيا في قسمين رئيسيين يخصص الجانب الأيمن لبيانات الموارد، والأيسر لبيانات الاستخدامات. وعند إعداد القائمة لأغراض عرض بيانات الموازنة يجزأ كل قسم في أربعة أعمدة فرعية تتضمن، البيان، والمبالغ الفعلية عن موازنة السنة السابقة (فعلي)، والاعتمادات المرصودة لموازنة السنة الحالية الجاري تنفيذها (اعتمادات)، ثم تقديرات موازنة السنة التالية الجاري إعدادها (تقديرات). أما عند إعداد القائمة لأغراض عرض بيانات الحسابات الختامية فيجزأ كل عمود رئيسي في ثلاثة أعمدة فرعية تتضمن، البيان، وتقديرات الموازنة للسنة المعد عنها الحساب الختامي، والمبالغ الفعلية لنفس السنة.

ب. تقسيم القائمة أفقيا في عدة صفوف رئيسية وفرعية يخصص الصف الأول (أ) لبيانات موازنة التشغيل (الثلاثة الأبواب الأولى)، والثاني (ب) لموازنة الاستثمار (الباب الرابع - المعاملات في الأصول غير المالية)، والثالث (ج) لموازنة التمويل (الباب الخامس - المعاملات في الأصول المالية والخصوم)، والأخير للتغير في الأرصدة النقدية وصافي العجز أو الفائض.

ج. استخراج فائض أو عجز كل موازنة بأسلوب الترصيد المتعارف عليه محاسبياً، وذلك بالفرق بين إجمالي الموارد وإجمالي الاستخدامات داخل كل موازنة على حده، ويتحقق الفائض عند زيادة الموارد عن الاستخدامات ويتحقق العجز عند حدوث العكس. على أن يتم إظهار الفائض في جانب الاستخدامات والعجز في جانب الموارد وذلك أدنى كل عمود فرعي. ثم نقل الرصيد المتحقق من فائض أو عجز إلى الموازنة التالية في الجانب المعاكس، فيرحل ناتج موازنة التشغيل إلى موازنة الاستثمار ومن الاستثمار إلى التمويل والناتج يضاف إليه أو يخصم منه التغير في الأرصدة النقدية وصولاً إلى صافي العجز أو الفائض.

د. تتضمن موازنة التشغيل في جانب الاستخدامات بند مستقل باسم (استخدامات غير مبوبة) وتعبر عن اعتمادات بعض الجهات الحكومية التي يوجب القانون وضع موازنتها رقماً واحداً وعدم النشر والإفصاح الكامل بتبويباتها مثل موازنة الجيش وأجهزة المخابرات والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وأجهزة القضاء. أيضاً تتضمن موازنة الاستثمار (الباب الرابع) الاستثمارات في اكتساب أو التصرف في الأصول المالية المبوبة في الباب الخامس، كونها تعتبر جزءاً من نشاط الاستثمار وليس التمويل، وتتمثل في مبالغ مدفوعة كمساهمات الحكومة في حقوق ملكية مؤسسات عامة ومختلطة محلية أو عاملة بالخارج (الفصلين1 و 2 باب 5 استخدامات)، أو متحصلات بيع استثمارات في أسهم أو سندات أو خصخصة أو حقوق ملكية أخرى (الفصل 1 باب 5 موارد).

ه. يتم في القسم الثالث (موازنة التمويل) استخراج إجمالي التدفقات النقدية الواردة والصادرة في الأصول والالتزامات المالية، ويضاف إليه التغير في أرصدة النقدية والودائع (يتمثل في الفرق بين أرصدة النقد والودائع أول السنة المالية وأرصدتها آخر السنة المالية)، والناتج يعبر عن صافي الفائض أو صافي العجز.

(5) التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية:

وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن فنفقات الصيانة والمرتبات والأجور وما يماثلهما، إذا كانت تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل، أو أنها تشكل جزءاً من عناصر تكلفة إنشاء أو اكتساب أصول ثابتة أو مخزون، فيجب أن تدرج ضمن المعاملات في الأصول غير المالية (الباب الرابع) ، وتضاف أي من تلك النفقات إلى تكلفة الأصل أو المخزون المعني، وليس ضمن معاملات النشاط التشغيلي (الثلاثة الأبواب الأولى). على سبيل المثال:

أ. عندما تقوم جهة حكومية إدارية بتنفيذ مشروع ما بإمكانياتها الذاتية من عمالة ومعدات وخلافه كما هو الحال لدى وزارة الأشغال العامة، ووحدات الجيش والأمن، في هذه الحالة فإن أجور العمالة وتكلفة المواد والخدمات الخاصة بالمشروع تعتبر إنفاق رأسمالي وليس تشغيلي، ويجب إثباتها كتكلفة للمشروع في حـ/ اكتساب أصول غير مالية (الباب الرابع).

ب. عند تنفيذ جهة حكومية إدارية أعمال صيانة تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل مثل توضيب (عمرة) معدة أو وسيلة نقل، أو تغيير جوهري في مبنى، أو تجديد ضخم لطريق، فإن تكلفة تلك الصيانة سواء تمت بإمكانياتها الذاتية أو بواسطة الغير تعتبر نفقة رأسمالية وليس تشغيلية، ويجب إثباتها ضمن المعاملات في الأصول غير المالية (الباب الرابع).

(6) التمييز بين الأصول والالتزامات المالية وبين عائداتها وأعبائها:

وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن لا يندرج ضمن المعاملات في الأصول المالية وتحمل الخصوم (الباب الخامس) أية أعباء أو فوائد مدينة متكبدة، وكذا أي أرباح أو فوائد دائنة مكتسبة والناتجة من الأصول والخصوم المالية، حيث تعتبر تلك الفوائد والأرباح جزءاً من النشاط التشغيلي، على سبيل المثال:

أ. أرباح الحكومة من استثماراتها في حقوق ملكية المؤسسات العامة والمختلطة أو عائدات استثماراتها في أسهم وسندات وإقراض للغير وغيرها من الأصول المالية، تعتبر تلك العائدات والأرباح جزءاً من موارد النشاط التشغيلي وتسجل ضمن إيرادات دخل الملكية (الباب الثالث). أما المبالغ المحصلة الناتجة من بيع أصول مالية مستثمرة أو متحصلات عمليات الخصخصة فتعالج ضمن المعاملات في الأصول المالية (الباب الخامس).

ب. الفوائد المدينة المدفوعة عن القروض تعتبر جزءاً من النشاط التشغيلي وتسجل ضمن نفقات على السلع والخدمات (الباب الثاني). أما أقساط أصل القرض المسددة فتسجل ضمن المعاملات في الأصول المالية وتحمل الخصوم (الباب الخامس).

(7) التمييز بين معاملات السلطة المركزية ومعاملات السلطة المحلية:

عقب صدور قانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م، كان لزاماً على النظام المحاسبي الحكومي الاستجابة لكثير من المتطلبات الجديدة التي وردت في القانون. ويُستشف من نصوص القانون المذكور أن المشرع حاول جعل كل وحدة من وحدات السلطة المحلية بمثابة صورة أو نسخة مصغرة للسلطة المركزية، ويتبين ذلك في بعض المتطلبات التي تتوافق كثيراً مع مثيلتها في القانون المالي، مثل تخصيص حساب عام منفرد وإعداد موازنة وحساب ختامي ونماذج مستندية وسجلات لكل وحدة إدارية على حده، وهو مايتشابه كثيراً مع الإجراءات المتبعة في السلطة المركزية. ويتمثل الاستثناء في القضايا المرتبطة بالموارد المشتركة والدعم المركزي

ومتطلبات توزيعها بين الوحدات المستفيدة، إضافة إلى جوانب أخرى مرتبطة بتنظيم علاقة السلطة المحلية بالسلطة المركزية. وفيما يأتي تلخيص لأهم الخصائص والتأثيرات المالية لقانون السلطة المحلية:

أ. تتألف موارد السلطة المحلية من أربعة أنواع هي:

الأول: موارد محلية للمديرية: وهي الموارد التي تجبى في المديرية لصالحها. مثل ضريبة المهن الحرة، و50٪ من إيرادات الزكاة.

الثاني: موارد مشتركة على مستوى المحافظة: وهي الموارد التي تجبى في مديريات المحافظة لمصلحة المحافظة ككل. مثل الضريبة على ريع العقارات، والضريبة على مبيعات القات، و50٪ الأخرى من إيرادات الزكاة.

الثالث: موارد عامة مشتركة: وهي الموارد التي يتم جبايتها مركزياً، أي من قبل السلطة المركزية، مثل رسوم تذاكر السفر، إضافة إلى 30٪ من الموارد السنوية المحصلة لبعض الصناديق الخاصة.

الرابع: الدعم المركزي: وهو الدعم الذي تخصصه الدولة سنوياً للوحدات الإدارية. ويتوزع في نوعين: دعم مركزي جاري، ودعم مركزي رأسمالي.

ب. توزع الموارد المشتركة على مستوى المحافظة (النوع الثاني أعلاه) وفق النسب الآتية: (25٪) لصالح المديرية التي قامت بالتحصيل، و(25٪) لصالح نشاط المحافظة، و(50٪) توزع على بقية مديريات المحافظة بالتساوي. وتوزع الموارد العامة المشتركة والدعم المركزي الرأسمالي وفق معايير وأسس معينة كالكثافة السكانية، ومستوى النمو والحرمان، وكفاءة أداء السلطة المحلية، وغيرها.

ج. تستمر الدولة (ممثلة بوزارة المالية) في تمويل النفقات الجارية للوحدات الإدارية سنوياً. ويتم ذلك تحت مسمى "الدعم المركزي الجاري".

د. إعداد موازنة سنوية وحساب ختامي، وفتح حساب عام منفرد طرف البنك المركزي وإتباع نظام المحاسبة الحكومية ومتطلبات القانون المالي وذلك على مستوى كل وحدة إدارية.

وبالرجوع إلى هيكل الحسابات السابق في الشكل (2 -3)، وبغرض توضيح وتمييز الحسابات المستخدمة في إثبات معاملات كل من السلطة المركزية والسلطة المحلية، فقد تم وضع رموز مميزة لذلك. فالرمز (مش) أي مشترك، يعبر عن الحسابات التي تستخدم لدى كلتا السلطتين المركزية والمحلية، والرمز (مر) أي مركزي، ويعبر عن الحسابات التي يقتصر استخدامها على جهات السلطة المركزية فقط، والرمز (مح) أي محلي، يشير للحسابات التي يقتصر استخدامها على الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية فقط. مع مراعاة الآتي:

- تتضمن التبويبات الفرعية لحسابات الموازنة من فصول وبنود وأنواع حسابات مشتركة بين السلطتين وحسابات أخرى خاصة بالسلطة المركزية فقط، وأخرى خاصة بالسلطة المحلية فقط. وسيتم بيانها تفصيلاً عند مناقشة الجانب العملي في الوحدات الدراسية التالية.
- يقتصر استخدام واثبات المعاملات الخاصة بالموارد العامة المشتركة على وزارة الإدارة المحلية فقط، وبالتالي لايظهر كل من حـ/البنك موارد عامة مشتركة والحساب المقابل له حـ/موارد عامة مشتركة إلا بدفاتر وزارة الإدارة المحلية فقط.
- يقتصر استخدام واثبات المعاملات الخاصة بالموارد المشتركة على دواوين المحافظات فقط، وبالتالي لايظهر كل من حـ/البنك موارد مشتركة والحساب المقابل له حـ/ موارد مشتركة إلا بدفاتر دواوين المحافظات وأمانة العاصمة ولا يظهران بدفاتر المديريات إطلاقاً.

(8) الاستخدام الواسع للحسابات المتقابلة:

بالنظر إلى القيود التشريعية والتنظيمية التي تحكم النظام ومنها، إتباع الأساس النقدي، والحاجة لتوفير رقابة كافية على الأصول والالتزامات الحكومية ولتلبية متطلبات قانونية وتنظيمية متعددة ولتوفير حد أدنى من المعلومات الضرورية لمستخدمي التقارير المالية الحكومية، لكل تلك المبررات لم يكن أمام مصممي النظام سوى استخدام أسلوب الحسابات المتقابلة. وتعرف هذه الحسابات بأنها، "حسابات مقفلة تقوم على جعل المعالجة المحاسبية للمعاملات المرتبطة بها محصورة بين الحسابين المتقابلين فقط، دون أن يترتب عليها تأثير مباشر في الحسابات الأخرى ذات العلاقة". على سبيل المثال، عند استلام شيكات وإرسالها للبنك للتحصيل يتم إثبات ذلك في حسابين متقابلين هما حـ/ شيكات واردة للتحصيل، وحـ/ شيكات تحت التحصيل. وعند التحصيل يتم عكس القيد للحسابين فقط دون غيرهما، ويبقى هذان الحسابان متلازمين في كل الأحوال، فإذا ظهر أحدهما في الجانب المدين فيجب أن يظهر الحساب المقابل له بنفس المبلغ في الجانب الدائن والعكس صحيح. كذلك عندما يكون هناك أكثر من حسابين متقابلين كما هو الحال مع حـ/دائنين التزامات قائمة الذي يقابله ثلاثة حسابات فيقتصر استخدام حـ/دائنين التزامات مع تلك الثلاثة الحسابات فقط. وهكذا للحسابات المتقابلة الأخرى. وفي هيكل الحسابات السابق تم تمييز كل حسابين متقابلين أو أكثر بوضع حرف انجليزي أمام الحساب ثم تكرار نفس الحرف أمام الحساب المقابل له.

أضف إلى ذلك فهناك حسابات أخرى عديدة شبه متقابلة مثل حـ/ الموارد المشتركة وحـ/الحسابات الجارية وحـ/المساهمات الذاتية وحسابات الأمانات، حيث يقابل كلاً منها حساب بنكي خاص بها بحيث تنحصر معالجاتها المحاسبية بينها وبين الحساب البنكي

المقابل لها فقط، غير أن بعض معاملاتها قد تتطلب استخدام بعض الحسابات المساعدة مثل حـ/ النقدية.

ويلاحظ أن النظام المحاسبي الحكومي في اليمن قد توسع بشكل كبير في استخدام الحسابات المتقابلة والتي يطلق عليها عدة مسميات كالنظامية أو الانتقالية أو الرقابية والإحصائية وغيرها حيث وصل عددها إلى حوالي (60) حساباً، الأمر الذي يحتمل معه حدوث إرباكات وفشل في التطبيق وفي تحقيق الهدف الأساسي من التوسع في استحداث تلك الحسابات.

(9) تعدد الحسابات البنكية المتخصصه:

تضمن هيكل الحسابات العديد من الحسابات البنكية التي تأخذ صفة التخصص كونها مختلفة في طبيعتها وفي علاقتها بالموازنة العامة وفي الغرض منها، وإن كانت من حيث الجوهر متفقة حول غرض وهدف رئيسي واحد يتمثل في ضمان التنفيذ السليم للموازنة العامة. ونظراً لما يتصل بتلك الحسابات من معالجات محاسبية تفرضها السياسات المحاسبية والخصائص الفريدة للنظم المحاسبية الحكومية، والتي من أهمها، التطبيق الصارم لمفاهيم المال المخصص، والتشديد على عدم تجاوز اعتمادات الموازنة، والالتزام بمبادئ الموازنة مثل مبدأ عدم التخصيص، فقد تطلب الأمر ضرورة الفصل التام إدارياً ومحاسبياً بين معاملات كل حساب بنكي على حده. من ذلك استخدام حساب بنكي مستقل لمعاملات الموارد، وحساب بنكي آخر مستقل لمعاملات الاستخدامات، وحظر أي تداخل بينهما أو مع أي من الحسابات البنكية الأخرى إلا في حالات محددة ووفق قواعد وإجراءات معينة.

وبالنظر إلى الارتباط الواسع للمعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الحكومي في اليمن بالمعاملات النقدية والبنكية، وتسهيلاً لفهم مواضيع الجانب العملي التي تتضمنها الوحدات الدراسية التالية، فالأمر استوجب تصميم الجدول (4 -3) أدناه لحصر الحسابات البنكية وحساب النقدية الواردة في هيكل الحسابات السابق وتوضيح طبيعتها ونوعها وجوانب أخرى ذات علاقة.

جدول (4 -3) الحسابات النقدية والبنكية الحكومية في اليمن

اسم الحساب	الجهة المستخدمة للحساب	مصدر المال	نوع الحساب	الغرض من الحساب
حـ/ البنك موارد	جهات السلطة المركزية	موارد السلطة المركزية	حساب موازنة رئيسي	لتحصيل وإيداع كافة موارد الموازنة العامة للسلطة المركزية.
حـ/ البنك استخدامات	جهات السلطة المركزية	اعتمادات الجهة في الموازنة العامة.	حساب موازنة رئيسي	للإنفاق على كافة استخدامات الموازنة العامة للسلطة المركزية.
حـ/ البنك موارد محلية	الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية	- الموارد المحددة بالمادة (123 أولاً) من قانون السلطة المحلية. - حصة الوحدة من: • الموارد المشتركة.	حساب موازنة رئيسي	لتحصيل وإيداع موارد الأربعة الأبواب بالموازنة العامة للسلطة المحلية.

اسم الحساب	الجهة المستخدمة للحساب	مصدر المال	نوع الحساب	الغرض من الحساب
		● الموارد العامة المشتركة. ● الدعم المركزي الرأسمالي.		
حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية	الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية	- اعتمادات موازنة الوحدة الإدارية. - اعتمادات موازنة السلطة المركزية المخصصة كدعم مركزي جاري للوحدات الإدارية.	حساب موازنة رئيسي	للإنفاق على استخدامات الثلاثة الأبواب الأولى بالموازنة العامة للسلطة المحلية.
حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية	الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية	- اعتمادات موازنة الوحدة الإدارية. - اعتمادات موازنة السلطة المركزية المخصصة كدعم مركزي رأسمالي للوحدات الإدارية.	حساب موازنة رئيسي	للإنفاق على استخدامات الباب الرابع بالموازنة العامة للسلطة المحلية.
حـ/ البنك موارد عامة مشتركة	وزارة الإدارة المحلية	موارد السلطة المحلية المحددة بالمادة (123 ثالثاً) من قانون السلطة المحلية.	حساب وسيط (مساعد)	لتحصيل وإيداع الموارد العامة المشتركة تمهيداً لتوزيعها بين كافة الوحدات الإدارية بالجمهورية.
حـ/ البنك موارد مشتركة	دواوين المحافظات وأمانة العاصمة	موارد المحافظة ومديرياتها المحددة بالمادة (123 ثانياً) من قانون السلطة المحلية.	حساب وسيط (مساعد)	لتحصيل وإيداع الموارد المشتركة تمهيداً لتوزيعها بين المحافظة ومديرياتها.
حـ/ البنك مساهمات ذاتية	الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية	المساهمات الذاتية المقدمة من أهالي الوحدة الإدارية والمخصصة لمشروع يعود بالنفع عليهم.	حساب خارج الموازنة (مساعد)	لتحصيل وإنفاق مساهمات أهالي الوحدة الإدارية المخصصة لمشروع خاص بالوحدة الإدارية.
حـ/ البنك حسابات جارية	كافة جهات ووحدات الحكومة بالسلطتين المركزية والمحلية	- موارد الأنشطة الممولة ذاتيا. - الموارد المشروطة. - الموارد المحصلة بالمقاصة.	حساب خارج الموازنة (مساعد)	لتحصيل وإيداع والإنفاق لمختلف أنواع الحسابات الجارية (الحسابات خارج الموازنة عدا الأمانات).
حـ/ البنك أمانات	كافة جهات ووحدات الحكومة بالسلطتين المركزية والمحلية	- مرتجع الأجور. - التأمينات المتنوعة. - المبالغ الدائنة المحصلة للغير	حساب خارج الموازنة (انتقالي)	لتحصيل وإعادة أي مبالغ أمانة تطبيقاً للقوانين والقرارات، وفي حالات معينة قد تتحول إلى موارد.
حـ/ النقدية	كافة جهات ووحدات الحكومة بالسلطتين المركزية والمحلية	أي مبالغ يتم توريدها نقدا بالصندوق.	حساب وسيط (مساعد)	لتحصيل أي مبالغ نقد سائل من أي مصدر كان تمهيداً لإيداعها في الحساب البنكي المختص.

5- بيئة النظام المحاسبي الحكومي في اليمن:

عزيزي الدارس؛ يتمثل الركن الثالث من أركان النظام ببيئته وتُعرف البيئة بأنها، "مجموعة العوامل التي لها تأثير في مدى نجاح الأنشطة في تحقيق الأهداف المحددة لها، والتي تخرج عن نطاق الرقابة عليها". وبالنسبة لنظم المعلومات المحاسبية يمكن تصنيف بيئتها إلى بيئة خارجية وبيئة داخلية. وهو التصنيف الذي سيتم الاسترشاد به في وصف بيئة النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

5-1. بيئة النظام الخارجية:

تشتمل البيئة الخارجية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن على العديد من العناصر والعوامل ذات الأثر المباشر وغير المباشر في النظام يمكن بيانها على النحو الآتي:

5-1-1. النظام السياسي وأسلوب الحكم:

نظام الحكم في اليمن نظام جمهوري يقوم على التعددية الحزبية، وتُمارس السلطة من خلال الهيئات التشريعية والتنفيذية والقضائية والمجالس المحلية. وينظم الدستور سلطات الدولة واختصاصاتها المختلفة، ومنها مايتعلق بالمالية العامة والتي يمكن ايجازها في النقاط الآتية:

أولاً: السلطة التشريعية: يمثلها مجلس النواب والذي يتولى العديد من الواجبات ذات العلاقة بالمالية العامة من أهمها:

1. المصادقة بقانون على مشروع الموازنة العامة التي يجب عرضها على مجلس النواب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية، ويسري نفس الحكم على أية اعتمادات أو موازنات إضافية أو نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة.
2. المصادقة بقانون على الحساب الختامي للموازنة الذي يجب عرضه في مدة لاتزيد عن تسعة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية، مع عرض التقرير السنوي لجهاز الرقابة والمحاسبة وأي تقارير أخرى يطلبها مجلس النواب.
3. المصادقة على مشاريع القوانين المتعلقة بجباية وفرض وإنفاق ورقابة الموارد العامة، وكذا المعاهدات والاتفاقيات الدولية التي يترتب عليها التزامات مالية، وعقد القروض أو كفالتها وعقد الامتيازات المتعلقة باستغلال موارد الثروة الطبيعية والمرافق العامة.
4. تقديم التوصيات للحكومة في أي شأن يتعلق بأدائها لمهامها، وتكوين لجان لتقصي الحقائق وفحص أنشطة الوزارات والمؤسسات العامة، وكذا مساءلة الحكومة في أي موضوع يدخل في اختصاصها، ولمجلس النواب حق سحب الثقة عن الحكومة.

ثانياً: السلطة التنفيذية: يقسمها الدستور في ثلاثة فروع هي رئاسة الجمهورية ومجلس الوزراء وأجهزة السلطة المحلية، ومن أبرز مهامها ذات العلاقة بالمالية العامة مايلي:

الفرع الأول: رئاسة الجمهورية: يتولى رئيس الجمهورية رئاسة السلطة التنفيذية، ومن أهم واجباته وضع السياسة العامة للدولة والإشراف على تنفيذها وإصدار القوانين والاتفاقيات والمعاهدات التي يوافق عليها مجلس النواب، وإصدار اللوائح التنظيمية وغير ذلك.

الفرع الثاني: مجلس الوزراء: يتولى مجلس الوزراء تنفيذ السياسة العامة للدولة في كافة المجالات، ومنها إعداد مشروع الخطة الاقتصادية والموازنة السنوية وتنظيم تنفيذها وإعداد الحساب الختامي، وإعداد مشاريع القوانين والقرارات وتقديمها لمجلس النواب أو رئيس الجمهورية.

الفرع الثالث: السلطة المحلية: تقسم الجمهورية اليمنية إلى وحدات إدارية تتمتع بالشخصية الاعتبارية ويكون لها مجالس محلية تنتخب بشكل مباشر من الشعب، وتتولى اقتراح البرامج والخطط والموازنات الاستثمارية للوحدة الإدارية، كما تقوم بالإشراف ورقابة ومحاسبة الأجهزة التنفيذية لدى السلطة المحلية. ووفقاً للتقسيم الإداري المعمول به حاليا تتألف اليمن من (21) محافظة تضم كل منها عدداً من المديريات، بحيث تعتبر كل محافظة أو مديرية وحدة إدارية. وبهدف اعتماد وتطوير اللامركزية المالية والإدارية كأساس لنظام الإدارة المحلية، سُن قانون السلطة المحلية رقم (4) لسنة 2000م ولوائح وتعليمات أخرى مرافقة للقانون تضمنت عدداً من المتطلبات استلزمت وضع قواعد ومعالجات محاسبية لمواجهتها، ومما تضمنته تشريعات السلطة المحلية مايلي:

- إعداد موازنة عامة وحساب ختامي بشكل مستقل على مستوى كل وحدة إدارية على حده، على أن يتم إعداد موازنة عامة تجميعية وحساب ختامي تجميعي للسلطة المحلية بالكامل.
- منح كل وحدة إدارية صلاحية تحصيل موارد معينة بعضها تُخصص بالكامل للوحدة التي قامت بالتحصيل، وأخرى مشتركة بين الوحدات الإدارية داخل المحافظة، إضافة إلى ذلك يخصص للوحدات الإدارية المحلية موارد عامة مشتركة يتم تحصيلها مركزياً، ودعم مركزي يوزع وفق معدلات ومعايير محددة.
- توزيع مسؤوليات ومهام السلطة المحلية بين أفراد معينين من قبل السلطة المركزية وأفراد منتخبين. يمثل الأشخاص المعينون كلا من المحافظ[3] ومدير المديرية ومسؤولي فروع وحدات السلطة المركزية ويتولون المهام التنفيذية، أما الأفراد المنتخبون فيتمثلون في المجلس المحلي للمحافظة أو المديرية، ويغلب على مهامهم وظائف التخطيط والرقابة والإشراف.
- ترتبط السلطة المركزية بالسلطة المحلية من خلال وزارة الإدارة المحلية التي تمثل صلة الاتصال الرئيسية بين السلطتين وتتولى العديد من المهام التنظيمية والإدارية والإشرافية، ومنها تنظيم توزيع الموارد العامة المشتركة والدعم المركزي، وإلى جانب هذه الوزارة فإن معظم الوزارات والأجهزة الحكومية الأخرى لديها فروع أو "مكاتب تنفيذية" تتولى تنفيذ أنشطتها ووظائفها في الوحدات الإدارية.

---

[3] صدر في إبريل 2008 تعديل لقانون السلطة المحلية يقضي بانتخاب المحافظين من قبل هيئة انتخابية تتكون من المجلس المحلي للمحافظة ومجالس مديريات المحافظة.

ثالثاً: السلطة القضائية: هي سلطة مستقلة قضائياً ومالياً وإدارياً وتتألف من المحاكم والنيابة العامة، ويتم إدارتها من قبل مجلس أعلى يتولى مختلف القضايا المتعلقة بالقضاء ومنها دراسة وإقرار مشروع موازنة القضاء تمهيدا لإدراجها رقماً واحداً في الموازنة العامة للدولة.

2-1-5. التشريعات والتعليمات:

تنقسم التشريعات والتعليمات اليمنية التي تشكل مرجعية ومصدراً رئيسياً لبيانات النظام المحاسبي الحكومي، إلى تشريعات أساسية تحكم وتنظم وتؤثر مباشرة في الممارسات المالية والمحاسبية الحكومية، وأخرى تشريعات ثانوية ذات تأثير غير مباشر في الممارسات المحاسبية الحكومية، وفيما يلي تلخيصٌ لها:

(1) ***التشريعات والتعليمات الأساسية:*** تتمثل في التشريعات الرئيسية الآتية:

أ. *دستور الجمهورية اليمنية:* يعبر الدستور عن مجموع القواعد الأساسية التي تمثل مكان الصدارة بين سائر القواعد القانونية. وكما سبق التوضيح فالدستور اليمني يحدد صلاحيات وواجبات السلطات العامة ومنها مايتعلق بالموازنات والحسابات الختامية.

ب. *القانون المالي ولائحته التنفيذية:* يشكل هذا القانون ولائحته التنفيذية المرجعية الرئيسية لتنظيم الممارسات المحاسبية الحكومية في اليمن.

ج. *قوانين ربط الموازنات والحسابات الختامية:* هي القوانين التي تصدر سنوياً بربط الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الحكومية التي لاتتضمنها الموازنة العامة، إضافة إلى قوانين إقرار الحسابات الختامية للموازنات، وأية قوانين قد تصدر خلال العام بتعديلات أو مناقلات بين الأبواب أو باعتمادات إضافية. وتكمن أهمية هذه القوانين في كونها تمنح التفويض باستخدام الموارد وفق تخصيصات الموازنة التي أُقرت من السلطة التشريعية.

د. *اللوائح والتعليمات المنظمة للجوانب المالية والمحاسبية:* من أهمها، لائحة وزارة المالية، ودليل النظام المحاسبي الحكومي، ودليل إعداد الموازنة العامة.

ه. *تشريعات السلطة المحلية:* وتنظم كافة الجوانب المرتبطة بالحكم المحلي ومنها تنظيم صلاحيات وحدات السلطة المحلية في وضع موازناتها الخاصة وحساباتها الختامية، وأهم هذه التشريعات قانون السلطة المحلية ولائحته التنفيذية ولائحته المالية وقرار رئيس مجلس الوزراء بشأن تحديد قيم أوعية الرسوم المحلية والمشتركة على مستوى المحافظة والتي تعتبر مصدر بيانات رئيسي للمعاملات المالية للسلطة المحلية، وبوجه خاص تحديد وتوزيع الموارد المحلية والمشتركة والدعم المركزي لوحدات السلطة المحلية.

(2) ***التشريعات والتعليمات الثانوية:*** تشمل عدداً من التشريعات والتعليمات من أهمها:

أ. *تشريعات الموارد العامة:* وتنظم الجوانب الفنية المتعلقة بإدارة وتحصيل واحتساب ورقابة الموارد العامة. وتشمل هذه التشريعات، قانون تحصيل الأموال العامة، والتشريعات والتعليمات الضريبية وأهمها: قانون الضرائب على الدخل، وقانون الضرائب على المبيعات، وقانون الزكاة، وقانون الجمارك، وقوانين التعريفات الجمركية، والقسم الخاص بتنظيم المزايدات ضمن قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية، إضافة إلى اللوائح التنفيذية والقرارات الأخرى الإجرائية والتنظيمية والتفسيرية المختلفة.

ب. *تشريعات النفقات العامة:* وتنظم الجوانب الفنية ذات العلاقة بإدارة وترشيد ورقابة عمليات الإنفاق وأهمها، قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية ولائحته التنفيذية في الجانب المتعلق بتنظيم الإنفاق العام لشراء السلع والخدمات عموماً بما في ذلك اكتساب الأصول الثابتة. وكذلك قانون الخدمة المدنية ولائحته التنفيذية، وقانون نظام الوظائف والأجور والمرتبات ويتعلقان بالنفقات المرتبطة بمرتبات وأجور العاملين. أيضاً هناك التشريعات المتعلقة بالدين العام المحلي والخارجي، وتتضمن إصدار قانون مستقل لكل اتفاقية قرض على حدة، إضافة إلى لوائح تنظيمية أخرى.

ج. *تشريعات وتعليمات أخرى:* من التشريعات الأخرى التي قد تشكل مصدر بيانات للنظام المحاسبي الحكومي، قانون البنك المركزي، وقانون الهيئات والمؤسسات والشركات العامة، وقوانين إنشاء وتنظيم الصناديق الخاصة، وقرارات تحديد رسوم الخدمات الحكومية المختلفة، واللوائح التنظيمية والتعليمات الإجرائية الداخلية لدى كل وحدة حكومية.

2-5. بيئة النظام الداخلية:

تتألف عناصر ومكونات البيئة الداخلية لأي نظام معلومات محاسبي من الأنظمة الفرعية التي يعمل في نطاقها أو تحقق التكامل معه، ولأن نطاق ومجال النظام المحاسبي الحكومي هي الحكومة بكافة مكوناتها وتشكيلاتها، ونظراً للحجم الضخم لأنشطتها ووظائفها والتخصص والتوزيع لمهامها بين عدد كبير من الوحدات الحكومية ممثلة في وزارات وهيئات ومصالح وأجهزة ولجان وفروع على مستوى البلد بكامله، فإن الأنظمة الفرعية التي تشكل عناصر البيئة الداخلية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن سوف تتألف من نظم متنوعة غالباً ماتخضع لمتطلبات التشريع وتدار من قبل وحدات حكومية مختلفة.

إن طبيعة وخصائص تلك النظم الفرعية تتوافق كثيرا ومكونات النظام المعروف باسم "نظام الخزينة Treasury System"، فما المقصود بنظام الخزينة ومامكوناته التي تشكل النظم الفرعية المكونة للبيئة الداخلية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن؟

يشير مصطلح" الخزينة" إلى عدة معان من ذلك أنها: "القسم أو الهيئة الحكومية المسؤولة عن المالية العامة مثل وزارة المالية والبنك المركزي". وتعريف آخر: تعبر الخزينة عن، "الإستراتيجية الاقتصادية الواسعة وما يصاحبها من مسؤوليات معينة تختص بالمالية والإنفاق العام".

أما القانون المالي اليمني فيعرف خزينة الدولة بأنها، "حساب الدولة لدى البنك المركزي (إيرادات، نفقات)".

وبالنسبة لمفهوم "*نظام الخزينة* Treasury System "، فيشير إلى: "النظم المتكاملة (الكترونية أو يدوية) ذات العلاقة بإدارة المعاملات الحكومية والتي تغطي عمليات تخصيص وتنفيذ الموازنة، والالتزامات والمدفوعات، وإدارة النقد والموجودات والمطلوبات الأخرى، ومسك الدفاتر، وإعداد الحسابات الختامية".

ويشكل نظام الخزينة العمود الفقري لتسجيل وإنجاز كافة المعاملات الحكومية المتعلقة بالموازنة العامة لأي مستوى حكومي، كما يعتبر نظام إحصاءات مالية الحكومية لعام 2001م بمثابة إطار محاسبي لنظام الخزينة. ويعكس إطار ومكونات نظام الخزينة سمات البيئة الداخلية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن والتي تتشكل من عدة نظم فرعية تعمل عبر دورة الموازنة العامة بدءاً من مرحلة الإعداد والإقرار ثم التنفيذ وانتهاء بمرحلة إعداد التقارير والحسابات الختامية. حيث تتضمن النظم الفرعية الآتية:

(1) نظام التخطيط المالي وإعداد وإقرار الموازنة
(2) نظام إطلاق اعتمادات الموازنة
(3) نظم إدارة الموجودات والمطلوبات الحكومية.
(4) نظم إدارة الموارد.
(5) نظم إدارة الاستخدامات والسيطرة عليها.
(6) نظام إعداد التقارير المالية والحسابات الختامية.

وتشكل تلك النظم الفرعية أساس الجانب العملي والمعالجات المحاسبية الحكومية المتبعة وفق النظام المحاسبي الحكومي في اليمن والتي تناقشها بالتفصيل مواضيع الوحدات الدراسية التالية، في حين تغطي بقية هذه الوحدة الركائز النظرية والإجرائية لتلك النظم.

1-2-5 التخطيط المالي - إعداد وإقرار الموازنة:

يختص هذا النظام بالقواعد والإجراءات المرتبطة بإعداد وإقرار الموازنات العامة، ويمثل التخطيط المالي الجسر الذي يربط بين مرحلة إعداد الموازنة العامة ومرحلة تنفيذها، وهو نقطة الانطلاق في دورة الموازنة العامة. ووفقاً للقانون المالي اليمني فالتخطيط المالي يجب أن يتم من

خلال الموازنات العامة كونها تعبيراً عن الترجمة الرقمية للبرنامج المالي عن كل سنة مالية مقبلة.

والفقرات الآتية تبين أهم ملامح التخطيط المالي من خلال الموازنات العامة في اليمن:

أولاً: خصائص التخطيط المالي وإعداد الموازنات العامة في اليمن:

يتسم التخطيط المالي من خلال الموازنات العامة في اليمن بعدد من السمات الرئيسية تتضمن:

(1) هيكل (أنواع) الموازنات العامة في اليمن: تفرق التشريعات والنظم المالية الحكومية اليمنية بين مفهوم الموازنات العامة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، فالموازنات العامة تشمل موازنات كافة الوحدات والأموال العامة التي تخضع لسيطرة أو ملكية الحكومة كلياً أو جزئياً وسواء أكانت تمارس نشاطاً اقتصادياً أم إدارياً، بينما الموازنة العامة للدولة تتعلق بموازنات الوحدات التي تتولى وظائف الحكومة الإدارية والتي تشكل كلاً من السلطتين المركزية والمحلية. ويتضمن هيكل الموازنات العامة في اليمن الأنواع الآتية:

أ. ***<u>الموازنة العامة للدولة:</u>*** وتعبر عن موازنة وحدات القطاع الإداري للدولة والتي تشمل:

- *<u>موازنة السلطة المركزية:</u>* هي موازنة تجميعية للوزارات وما في حكمها والمصالح والهيئات العامة ومختلف أجهزة ووحدات السلطة المركزية.
- *<u>موازنة السلطة المحلية:</u>* هي موازنة تجميعية لجميع الوحدات الإدارية التي تشكل السلطة المحلية (محافظات ومديريات).

ب. ***<u>موازنات الحسابات خارج الموازنة:</u>*** بالرغم من إنشاء حسابات خارج الموازنة لدى معظم جهات السلطة المركزية ووحدات السلطة المحلية إلا أن هيكل الموازنات العامة لايتضمن موازنات مستقلة للحسابات خارج الموازنة إما لعدم إعداد موازنات مستقلة لبعض تلك الحسابات أو تعد موازنات للبعض الآخر وتدرج تقديراتها ضمن الموازنة العامة للدولة.

ج. ***<u>الموازنات الملحقة والمستقلة والصناديق الخاصة:</u>*** يتم إعداد موازنة مستقلة على مستوى كل مجموعة رئيسية وعلى مستوى كل وحدة داخل المجموعة، ووفقا لهيكلية الموازنات العامة في اليمن تتألف تلك المجموعات من الموازنات الآتية:

- *<u>موازنات الجهات الملحقة:</u>* وتتضمن موازنة الهيئة العليا للأدوية التي تتبع وزارة الصحة.
- *<u>موازنات الجهات المستقلة:</u>* تتضمن موازنات عدد من الجهات الحكومية التي لها شخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلتين من أمثلتها، وزارة الأوقاف وصناديق التقاعد.

• *موازنات الصناديق الخاصة:* يضم هيكل الموازنات العامة موازنات عدد من الصناديق التي أنشئت لإنجاز أهداف اقتصادية أو اجتماعية محددة من الأمثلة عليها، صندوق رعاية النشء والشباب والرياضة، وصندوق الرعاية الاجتماعية، وصندوق المعاقين، وصناديق نظافة وتحسين المدن.

د. ***موازنات الوحدات الاقتصادية (مؤسسات القطاع العام والمختلط):*** وتعد في ثلاث مجموعات نوعية هي: وحدات قطاع عام خدمي، ووحدات قطاع عام إنتاجي، ووحدات قطاع مختلط.

(2) أسلوب إعداد الموازنة العامة: يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة في اليمن نظام أو أسلوب الموازنة التقليدي (موازنة البنود).

(3) أسس تبويب الموازنة العامة: تبوب حسابات الموازنة العامة للدولة تبويبا مختلطا يتضمن التبويب الاقتصادي (جاري، رأسمالي، تمويلي)، والتبويب النوعي (أبواب، فصول، بنود، أنواع)، والتبويب الإداري (على أساس التنظيم الإداري لأجهزة وجهات السلطة المركزية والوحدات الإدارية بالسلطة المحلية)، ومؤخراً أضيف التبويب الوظيفي.

(4) النظام المحاسبي المتبع في تنفيذ الموازنات العامة: تُتبع قواعد المحاسبة الحكومية والأساس النقدي في تنفيذ موازنات وحدات السلطتين المركزية والمحلية وبعض الوحدات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة. وتُتبع قواعد النظام المحاسبي الموحد لدى البعض الآخر من الوحدات المستقلة والملحقة والصناديق ومعظم الوحدات الاقتصادية، كما تمتلك وحدات اقتصادية كبرى كالبنوك والمصافي نظمها المحاسبية الخاصة.

وبرغم اختلاف النظم المحاسبية المتبعة بتلك الصورة، إلا أن وثيقة الموازنات العامة لجميع الوحدات المشمولة بها تُعرض بنظام موازنة البنود المتضمن التبويب النوعي والاقتصادي.

وبالنظر إلى كون الموازنة العامة للدولة تشكل الرابط الأساسي والمباشر للممارسات المحاسبية الحكومية، فسوف تقتصر الفقرات التالية على توضيح إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة بمكونيها الرئيسيين موازنة السلطة المركزية وموازنة السلطة المحلية فقط.

ثانياً: إجراءات إعداد وتحضير الموازنة العامة للدولة:

يتبع في إعداد وتحضير الموازنة العامة للدولة إجراءات نمطية ومتعارف عليها تتم عادة وفق الخطوات المتتابعة الآتية:

إصدار الكتاب (المنشور) الدوري للموازنة العامة للدولة:

تنص المادة (13) من القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م بالآتي:

يصدر وزير المالية في كل عام الأسس والقواعد العامة التي تتبعها الجهات في إعداد مشاريع موازناتها، وذلك في ضوء الإطار العام المقر من اللجنة العليا للموازنة وبما يتفق مع أحكام هذا القانون.

ويستشف من مضامين الكتاب الدوري للموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2011م، أن أهم الأسس والقواعد العامة التي أشارت إليها المادة (13)، تتمثل في الجوانب الرئيسية الآتية:

أ. الأهداف العامة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة.

ب. السياسات المالية التي تساعد على تحقيق تلك الأهداف. وهذه السياسات عبارة عن أسس وقيود ومفاهيم عامة تضعها اللجنة العليا للموازنة كإطار ملزم ومرجعية أساسية تحكم إعداد مشاريع الموازنات.

ج. الإجراءات المطلوبة لتنفيذ السياسات المالية وذلك لكل من الموارد والاستخدامات.

د. تعليمات عامة على مستوى كافة الوحدات المشمولة بالموازنة العامة للدولة، تتضمن تأكيداً وتذكيراً بالتشريعات والتعليمات والبرامج الانتخابية والقرارات السابقة واللاحقة والقواعد المالية والمحاسبية الواجب التقيد بها عند إعداد مشاريع الموازنات.

ه. تعليمات خاصة لجهات ووحدات السلطتين المركزية والمحلية كلٍ على حده.

و. تعليمات وأسس تقدير الموارد والاستخدامات العامة على مستوى كل باب من أبواب الموازنة.

ز. مواعيد تقديم مشاريع الموازنات إلى وزارة المالية يراعى فيها إتاحة وقت كاف لمناقشة وإعداد المشروع النهائي للموازنة العامة للدولة بما يُمَكِّن من تقديمه إلى مجلس النواب في الموعد المحدد بالدستور وذلك قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية.

(1) تشكيل لجان الموازنة العامة للدولة:

تتولى مسؤولية التخطيط المالي للموازنة العامة للدولة ثلاث لجان أساسية تختلف مهامها ومسؤولياتها تبعاً للمستوى الإداري الذي تمثله والسلطة التي تتبعها، وذلك على النحو الآتي:

الأولى: اللجنة العليا للموازنة: تنص المادة (12) من القانون المالي بأن تشكل بقرار من رئيس الوزراء لجنة عليا للموازنة لمناقشة وتحديد الإطار العام لمشاريع الموازنة. وتعتبر هذه اللجنة بمثابة المرجعية الرئيسية للموازنات العامة داخل السلطة التنفيذية، مع الأخذ في الاعتبار الاستثناءات التي نص عليها الدستور والقانون حول أحقية بعض الوحدات بوضع موازناتها رقماً واحداً في الموازنة كمجلس النواب وأجهزة السلطة القضائية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والهيئة العليا لمكافحة الفساد.

الثانية: اللجنة الفنية للموازنات: تنظم المادة (12) من القانون المالي والمادة (8) من لائحته التنفيذية طريقة تشكيل واختصاصات هذه اللجنة على النحو الآتي:

أ. تُشكَّل كل عام لجنة فنية للموازنات بقرار من وزير المالية. على أن تضم في عضويتها المسؤولين المختصين بوزارة المالية ومندوبين عن وزارة الخدمة المدنية ووزارة التخطيط والتنمية ومندوبين عن الجهة ذات العلاقة.

ب. حُددت مهام اللجنة في دراسة كافة مشاريع الموازنات المقدمة من الجهات المختلفة وذلك في ضوء الإطار العام المقر من اللجنة العليا للموازنات. ثم ترفع تصوراً لوزير المالية بنتائج المناقشات متضمناً الرأي الذي توصلت إليه والأسس التي بُني عليها الرأي.

الثالثة: لجان الموازنة الخاصة بالوحدات الحكومية (مركزية ومحلية): تُشَكِّل كل جهة أو وحدة حكومية لجنة تتولى إعداد مشروع الموازنة الخاصة بها. وتختلف اختصاصات ومهام تلك اللجنة باختلاف السلطة والمستوى الإداري الذي تتبعه، وذلك على النحو الآتي:

- *لجان جهات السلطة المركزية*: تنظم المادة (14) من القانون المالي ولائحته التنفيذية تشكيل واختصاص هذه اللجان على النحو الآتي:

أ. تشكل في كل جهة لجنة تختص بإعداد مشروع موازنتها، وتلتزم في الإعداد بأسس وقواعد الكتاب الدوري الصادر من وزير المالية، وفي ضوء الإطار العام المقر من اللجنة العليا للموازنة. وتتشكل اللجنة من وكيل الوزارة المختص، ومديري كل من الشئون المالية، والإحصاء والتخطيط، وشئون الموظفين، والحسابات، والمشتريات.

ب. تشكل لجنة موازنة فرعية لدى كل فرع من فروع جهات السلطة المركزية التي لاتتبع السلطة المحلية تتولى إعداد موازنة الفرع الخاص بها، ثم يرسل مشروع موازنة الفرع إلى المركز الرئيسي للجهة.

- *لجان الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية*: ينظم الباب السادس من قانون السلطة المحلية جوانب التخطيط والموازنة والشئون المالية، ومن أهم ماتضمنه:

أ. يتولى المكتب التنفيذي لكل وحدة إدارية تحديد احتياجاتها من المشاريع والاعتمادات المالية وعرضها على المجلس المحلي لمناقشتها وإقرارها.

ب. تشكل لجنة على مستوى كل محافظة تسمى لجنة الخطة والموازنة تتألف من المحافظ، وأمين عام المجلس المحلي، ورؤساء اللجان المتخصصة في المجلس المحلي للمحافظة، ومديرو عموم مكاتب المالية والخدمة المدنية والتخطيط والتنمية بالمحافظة.

ج. تقوم اللجنة المذكورة بتحليل ومراجعة مشاريع موازنات الوحدات الإدارية على مستوى المحافظة للتأكد من اتفاقها مع القواعد والإرشادات الصادرة من اللجنة العليا للموازنة، ومن ثم تبويبها وتجميعها في شكل خطة وموازنة واحدة على مستوى المحافظة وإحالتها إلى المجلس المحلي للمحافظة لمناقشتها وإقرارها قبل رفعها إلى السلطة المركزية.

(2) وضع تقديرات الموازنة:

تتركز المهمة الرئيسية لمرحلة إعداد الموازنة في تقدير الموارد والاستخدامات على مستوى كل جهة ووحدة حكومية، ثم تجميعها وصولاً إلى إجمالي تقديرات الموازنة العامة للدولة. وتتضمن عملية وضع تقديرات الموازنة على الجوانب الرئيسية الآتية:

- ***الأسس والقواعد المرجعية:*** يسترشد في وضع تقديرات الموازنة بالتشريعات ذات العلاقة والتعليمات والأسس والقواعد التي يحددها الكتاب الدوري لوزير المالية، وفي ضوء الإطار العام المقر من اللجنة العليا للموازنة والقرارات الأخرى ذات العلاقة كالسقوف (التأشيرات) المحددة والتعديلات الحتمية والتعديلات الجديدة. إضافة إلى الالتزام بدليل إعداد الموازنة العامة للدولة الصادر من وزارة المالية والذي يتضمن، قواعد وأسس وإرشادات عامة، وعرض تفصيلي بطبيعة واستخدامات كل حساب من حسابات الموازنة مبوبة تبويباً اقتصادياً، إضافة إلى النماذج الواجب استخدامها بشكل موحد في إعداد وعرض تقديرات مشروع الموازنة، ونماذج متنوعة أخرى يدرج فيها بيانات تعزز صحة وسلامة التقديرات المختلفة وترفق بالمشروع المرسل لوزارة المالية.
- ***طرق التقدير:*** فيما يتعلق بالطرق المتبعة في تقدير مفردات الموازنة العامة في اليمن، فيغلب إتباع الطريقة الآلية لتقدير معظم الموارد، عدا الحالات التي تتوفر بشأنها معلومات موثوقة كالمنح وأقساط القروض التي تعززها اتفاقيات موقعة فيتم تقديرها بالطريقة المباشرة. وبالنسبة لتقدير الاستخدامات فيغلب عليها إتباع الطريقة المباشرة، مع إمكانية إتباع الطريقة الآلية عندما تكون ملائمة.
- ***اختصاصات وضع تقديرات الموازنة للمفردات المركزية والمتداخلة:*** تتضمن تقديرات بعض مشاريع الموازنات مفردات تتصف بالمركزية أو بالتداخل فيما بين جهات السلطة المركزية أو بينها وبين وحدات السلطة المحلية، وتحدد التشريعات والتعليمات والقرارات ذات العلاقة توزيع الاختصاصات المتعلقة بوضع تقديرات تلك المفردات على النحو الآتي:

أ. **وزارة المالية:** تتولى تقدير الاستخدامات ذات الطابع المركزي كالفوائد. كما تضع مقترحاً بالدعم المركزي لوحدات السلطة المحلية بشقية (جاري ورأسمالي) وفق عدة أسس معتمدة ومن ثم تضمين الكتاب الدوري بتلك التقديرات مفصلة لكل محافظة ومديرية على أن يتم رصدها وإدراجها في مشروع موازنة وزارة المالية – الاعتمادات المركزية.

ب. **جهات السلطة المركزية:** تدرج في موازنتها تقديرات المشاريع التنموية ذات المستوى الوطني والمشاريع الإستراتيجية والمشاريع التي تخدم أكثر من محافظة. ولاتدرج أية مشاريع جديدة ذات طابع محلي.

ج. **وزارة الإدارة المحلية:** تتولى تقدير الإيرادات العامة المشتركة، وتنظيم إجراءات توزيعها على المحافظات والمديريات وإبلاغ وزارة المالية بذلك لتضمينها في الكتاب الدوري.

د. **مراكز المحافظات:** يقوم المجلس المحلي في كل محافظة بتقدير الموارد المشتركة وإبلاغ المديريات بحصة كل منها، ومن ثم إضافتها إلى مشروع موازنة المديريات. ويدرج في موازنة المحافظة تقديرات المشاريع التنموية ذات الطابع العام على مستوى المحافظة. ولا تضع وحدات السلطة المحلية عموماً أي تقديرات في الباب الخامس.

ه. **المديريات:** تقوم كل مديرية باقتراح موازنتها للمفردات الأخرى خلاف البنود السابقة التي لاتدخل في اختصاصها.

ولمزيد من التوضيح حول أسس وقواعد إعداد تقديرات الموازنة وكيفية التطبيق العملي لمضامين الكتاب الدوري للموازنة العامة للدولة في اليمن يمكنك عزيزي الدارس الاطلاع على التدريب رقم (2) الخاص بهذه الوحدة الوارد ضمن الملحق (1).

(3) إعداد مشروع الموازنة النهائي:

تتمثل الخطوة الأخيرة من مرحلة إعداد وتحضير الموازنة العامة في إعداد مشروع الموازنة النهائي ويتبع في ذلك الخطوات الآتية:

أ. *بالنسبة لجهات السلطة المركزية:* تقدم كل جهة مشروع موازنتها إلى وزارة المالية، وبدورها تتولى عبر قطاع الموازنة دراسة وتحليل مشاريع الموازنات وتقديم النتائج إلى اللجنة الفنية، وبدورها تقوم اللجنة الفنية برفع النتائج التي توصلت إليها مصحوبة بوجهة نظرها إلى وزير المالية ثم إلى اللجنة العليا للموازنة لاتخاذ القرار اللازم.

ب. *بالنسبة لوحدات السلطة المحلية:* يقدم محافظو المحافظات خطط وموازنات المحافظات المقرة من مجالسها المحلية إلى وزارة الإدارة المحلية، وبدورها ترفع تلك الخطط والموازنات إلى اللجنة العليا للموازنة لمناقشتها وربطها بالموازنة العامة للدولة.

ج. تقوم اللجنة العليا للموازنة بدراسة مشاريع الموازنات العامة والتقارير المرفقة معها وتصدر قرارها بالموافقة مشفوعاً بتقرير يتضمن الملاحظات والتوصيات اللازمة.

د. تتولى وزارة المالية تحضير الصورة النهائية لكافة مشاريع الموازنات العامة في ضوء ما أبدته اللجنة العليا واللجنة الفنية من ملاحظات ومن ثم يتم عرضها على مجلس الوزراء.

ه. يناقش مجلس الوزراء مشاريع الموازنات وبعد عرض ودراسة تقرير اللجنة العليا للموازنة يتخذ القرار المناسب تمهيداً لعرض كافة مشاريع الموازنات على مجلس النواب.

ثالثاً: إقرار الموازنات العامة:

تتبع الخطوات الآتية –باختصار - عند إقرار الموازنات العامة في اليمن:

(1) تُرسل مشاريع الموازنات العامة إلى مجلس النواب، وبدوره يقوم بإحالتها إلى اللجنة المختصة بالمجلس لفحصها ومناقشتها وإعداد تقرير للمجلس يتضمن ملاحظات اللجنة وتوصياتها.

(2) في تاريخ لاحق يتم بحضور الحكومة استعراض تقرير اللجنة المختصة بالموازنة، ثم يقدم رئيس الوزراء ووزير المالية بيان الحكومة المالي.

(3) بعد النقاش يتخذ مجلس النواب قراره النهائي إما بالموافقة أو الرفض، إذ ليس له الحق في إدخال أي تعديلات على مشروع الموازنة إلا بعد موافقة السلطة التنفيذية.

(4) إذا تأخرت مصادقة مجلس النواب على مشروع الموازنة حتى بدء السنة المالية الجديدة، يتم العمل بموازنة العام السابق لحين الحصول على تلك المصادقة.

(5) عقب موافقة مجلس النواب على مشروع الموازنة العامة يصدر قانون الموازنة يتضمن تقديراتها من الموارد والاستخدامات والعجز أو الفائض.

(6) يعتبر صدور قانون الموازنة بمثابة تخويل وتفويض للحكومة بتحصيل وإنفاق المال العام بالمبالغ المحددة في ذلك القانون وفي الأغراض المخصصة لها.

نشاط

عادة ماتقدم الحكومة اليمنية مشاريع الموازنات العامة وبيانها المالي إلى مجلس النواب في الشهور الأخيرة من السنة، ويصاحب ذلك أحيانا نقاشات واسعة يتم بثها على التلفزيون، وقد يسمح للجمهور والصحافة بحضور تلك النقاشات. وبعد إقرار الموازنات العامة تصبح بيانات الموازنات العامة متاحة للجمهور يمكن الحصول عليها بعدة طرق إما مباشرة من وزارة المالية أو مجلس النواب، أو من مواقع تلك الجهات على الانترنت.

وفي سبيل تعزيز المعرفة لديك بأهداف الموازنة وأهميتها ومراحلها وتطورها وأساليب إعدادها وإقرارها، قم بالآتي:



2-2-5 إطلاق اعتمادات الموازنة:

يتم البدء بالمرحلة الثالثة من مراحل الموازنة وهي مرحلة التنفيذ عقب صدور قانون الموازنة، وتتمثل أولى خطوات التنفيذ بقيام وزارة المالية بضخ الأموال المعتمدة في الموازنة العامة للدولة للجهات والوحدات الحكومية المشمولة بها، وهو مايتم عبر نظام إطلاق اعتمادات الموازنة

والذي يعتبر أحد النظم الفرعية المكونة لنظام الخزينة. يعبر مصطلح إطلاق الاعتمادات عن "العملية أو النظام الذي ينطوي على قيام وزارة المالية بإصدار مصرحات في صورة تعليمات إلى البنك المركزي تتضمن التصريح بالإفراج عن الأموال المصرح بإنفاقها في الموازنة وتحويلها إلى الحسابات البنكية الخاصة بنفقات جهات السلطة المركزية ووحدات السلطة المحلية، وذلك لتمكين تلك الجهات والوحدات من مواجهة إنفاق تلك الأموال أو الاعتمادات المخصصة في أغراضها المحددة وفي إطار إختصاصاتها المنصوص عليها قانوناً وتحت إشراف ورقابة وزارة المالية". وتتولى وزارة المالية بنفسها وبشكل مباشر مسؤولية إدارة وإنفاق نسبة كبيرة تتجاوز 50٪ من اعتمادات الموازنة تعرف باسم "الاعتمادات المركزية".

وفي ظل النظام المحاسبي الحكومي في اليمن يتم تنفيذ الموازنة وإطلاق الاعتمادات وفق إجراءات وقواعد يشترك في تنظيمها وإدارتها وتنفيذها كل من وزارة المالية والبنك المركزي، ويتبع في ذلك نظام "حساب الخزينة المنفرد Treasury Single Account (TSA)".

إن "حساب الخزينة المنفرد (TSA)" عبارة عن هيكل موحد لحسابات الحكومة البنكية يعطي رؤية موحدة للموارد النقدية الحكومية. وبتوصيف أكثر تحديدا، يُعرف حساب الخزينة المنفرد بأنه: *"حساب بنكي أو مجموعة من الحسابات البنكية المترابطة والتي من خلالها تنفذ الحكومة كافة معاملاتها من مقبوضات ومدفوعات نقدية"*. وفي اليمن يتبع هذا النظام بشكل واسع في تنفيذ الموازنة العامة للدولة، بل ويفرض القانون المالي وقانون السلطة المحلية إتباع قواعد هذا النظام، حيث نصت المادة (38) من القانون المالي بالآتي:

يفتح البنك المركزي حساباً عاماً لإيرادات ونفقات الموازنة العامة للدولة تحت عنوان "حساب الحكومة العام – وزارة المالية"، ويبوب حسب تبويب الموازنة العامة للدولة، على أن تضاف إليه جميع إيرادات الدولة التي يتم تحصيلها، ويخصم منه جميع النفقات المصرح بصرفها من وزارة المالية.

وبنفس المضمون نصت المادة (135) من قانون السلطة المحلية على وجوب فتح مثل ذلك الحساب ولكن على مستوى كل وحدة إدارية على حده. وبغرض الإحاطة بنظام إطلاق الاعتمادات فيما يأتي توضيح لهيكلية ودورة وإجراءات نظام حساب الخزينة المنفرد ودور ومسؤوليات واختصاصات كل من وزارة المالية والبنك المركزي في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وإطلاق اعتماداتها وفق ماهو معمول به في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن:

(1) يقوم البنك المركزي باعتباره بنك الحكومة بفتح حساب بنكي رئيسي للسلطة المركزية يسمى "حـ/ الحكومة العام" يخضع كلية لسيطرة وزارة المالية. كما يفتح حساب مماثل لكل وحدة إدارية بالسلطة المحلية يسمى "حـ/ سلطة محلية عام". ويعكس هذان الحسابان مفهوم حساب الخزينة المنفرد.

(2) يتفرع من حـ/ الحكومة العام حسابان بنكيان رئيسيان منفصلان عن بعضهما الأول يسمى حـ/إقفال الإيرادات (الموارد)، والثاني حـ/إقفال النفقات (الاستخدامات). وهما حسابان نظريان يستخدمان لتمييز وإقفال إجمالي الموارد العامة وإجمالي الاستخدامات العامة. وكذلك الأمر بالنسبة للسلطة المحلية حيث يسمى الأول، "حـ/إقفال موارد محلية"، والثاني، حـ/إقفال اكتساب أصول غير مالية محلية".

(3) يتفرع من حـ/إقفال الموارد حسابات بنكية للموارد يخصص لكل جهة حكومية مركزية أو وحدة إدارية محلية حساب بنكي واحد يسمى بالنسبة لجهات السلطة المركزية "حـ/ البنك موارد"، وللوحدة الإدارية بالسلطة المحلية يسمى "حـ/ البنك موارد محلية".

(4) بنفس الأسلوب يتفرع من حـ/إقفال النفقات حسابات بنكية للنفقات يخصص لكل جهة حكومية مركزية أو وحدة إدارية محلية حساب بنكي واحد يسمى بالنسبة لجهات السلطة المركزية "حـ/البنك استخدامات"، وللوحدة الإدارية المحلية يسمى "حـ/بنك اكتساب أصول غير مالية محلية". علما بأن لوحدات السلطة المحلية حساباً بنكياً آخر لمواجهة النفقات التشغيلية يسمى "حـ/ بنك نفقات تشغيلية محلية"، وهو نظرياً يتبع السلطة المحلية غير أنه يمول من السلطة المركزية ولذلك فهو يتفرع من حـ/ إقفال النفقات الخاص بالسلطة المركزية.

(5) فور صدور قانون الموازنة الذي يعتبر بمثابة تفويض للوحدات الحكومية ببدء العمل بالموازنة الجديدة، تقوم وزارة المالية بإبلاغ كل وحدة حكومية بالموازنة الخاصة بها.

(6) تباشر كل جهة من جهات السلطة المركزية تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين واللوائح ومن ثم توريدها إلى "حـ/البنك موارد" المفتوح باسمها طرف البنك، وبمجرد إيداع الإيرادات يقوم البنك في نهاية اليوم بإقفالها وإضافتها إلى حـ/ الحكومة العام الخاضع كلية لسيطرة وزارة المالية. وبالتالي فصلاحية ودور الوحدة الحكومية تجاه حـ/ البنك موارد المفتوح باسمها يقتصر على إيداع المتحصلات والتسجيل والمطابقة فقط، أما صلاحية السحب من الحساب والتصرف في حصيلة الإيرادات المتجمعة فتعود بشكل عام لوزارة المالية.

(7) تقوم وزارة المالية إما دورياً أو مرة واحدة أو عند الطلب أو عند توفر سيولة كافية بإطلاق اعتمادات الجهات والوحدات الحكومية، حيث تقوم بإطلاق الاعتمادات لمختلف الجهات والوحدات الحكومية إما فردياً أو جماعياً ولمختلف أنواع الاعتمادات. ويتم الإطلاق عبر مذكرات موجهة للبنك المركزي تتضمن نوع وتبويب ومبلغ الاعتماد والجهة الحكومية المخصص لها والغرض منه. وتعتبر مذكرة إطلاق الاعتماد بمثابة إذن أو تصريح من وزارة

المالية للبنك بالموافقة على صرف الشيكات المسحوبة من قبل الجهة الحكومية ولكن في حدود مبلغ الاعتماد المحدد في مذكرة الإطلاق.

(8) بغرض القيام بعملية صرف مبالغ الاعتمادات والرقابة عليها، يقوم البنك المركزي بفتح نوعين من حسابات الاستخدامات على مستوى كل جهة حكومية، أحدهما حساب إحصائي مبوب على مستوى الباب والفصل الغرض منه مراقبة عدم تجاوز الجهة لاعتماداتها، ويسجل فيه إحصائياً من واقع مذكرات إطلاق الاعتمادات مبلغ الاعتماد المخصص للجهة والمستخدم منه وأي تعديلات عليه بالإضافة أو الخفض والرصيد. أما الحساب الثاني فهو حساب موازنة فعلي للاستخدامات حيث يفتح حساب واحد على مستوى كل جهة من جهات السلطة المركزية يسمى "حـ/ البنك استخدامات"، وكذلك الأمر بالنسبة لوحدات السلطة المحلية ويسمى "حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية"، وحـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية.

(9) فور استلام البنك المركزي لمذكرات إطلاق الاعتمادات يقوم بإرسال صورة من تلك المذكرات إلى الجهات الحكومية كإشعار لها بالموافقة على سحب المبالغ المصرح بصرفها، فتقوم كل وحدة بالارتباط والصرف في حدود اعتمادات الموازنة المقررة لكل نوع من أنواع الاستخدامات المخصصة لها وذلك من خلال سحب شيكات على البنك. وبدوره يقوم البنك بصرف الشيكات بعد مراجعة الحساب الإحصائي للتأكد من وجود اعتماد كاف. وفي نهاية كل يوم يتم إقفال وخصم كافة المبالغ المدفوعة كاستخدامات في حساب الحكومة العام. وبإقفال الإيرادات والنفقات يوميا في حـ/الحكومة العام يتم ترصيد هذا الحساب ومن ثم تمكين البنك ووزارة المالية من التعرف والتحكم في الوضع أو الموقف النقدي للحكومة يومياً.

(10) بالنسبة لوحدات السلطة المحلية فالاختلاف الأساسي يتمثل في اقتصار موارد الوحدة الإدارية على تمويل النفقات المرتبطة باكتساب أصول مالية فقط، أما نفقاتها التشغيلية فيتم تمويلها من قبل السلطة المركزية، وما سوى ذلك لا يختلف الأمر عن السلطة المركزية عدا الاختلاف البسيط في أسماء الحسابات كما سبق التوضيح.

والشكل الآتي يوضح هيكلية ودورة نظام حساب الخزينة المنفرد الخاص بالسلطة المركزية:

شكل (5-3) هيكلية ودورة نظام حساب الخزينة المنفرد في

الوحدات الحكومية	البنك المركزي	وزارة المالية	الوحدات الحكومية

حساب الحكومة العام
(ح. الخزينة المنفرد)
إطلاق الاعتمادات
مذكرة إطلاق الاعتمادات
خصم
إضافة
حـ/ إقفال النفقات
حـ/ إقفال الإيرادات

3-2-5 إدارة ورقابة الموجودات والالتزامات الحكومية:

وفقا للقانون المالي اليمني يتم إتباع الأساس النقدي في تنفيذ المعالجات المحاسبية الحكومية المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، لذا فالحساب الختامي لايعرض سوى إيرادات ومصروفات الموازنة السنوية فقط، في حين أن الحكومة كأي وحدة اقتصادية تحوز على موجودات ضخمة جدا نقدية ومالية ومادية، كما تتحمل في نفس الوقت التزامات كبيرة جدا، وهذه الموجودات والالتزامات الكبيرة والكثيرة لايتم إظهار أي منها في الموازنة وفي الحسابات الختامية، والسؤال لماذا لايتم إظهارها؟ وكيف يتم إدارتها ورقابتها؟

الجواب: أن سبب عدم إظهارها يعود إلى إتباع الأساس النقدي الذي لايعترف سوى بالمعاملات النقدية فقط، ومن الممكن تلافي ذلك عند إتباع أساس الاستحقاق أو أي من تعديلاته. غير أن ذلك لايعني عدم وجود أي رقابة عليها، إذ توجد نظم وإجراءات متنوعة توفر بعض صور الرقابة وإن كانت خالية من الرقابة المحاسبية المستندة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

والسؤال الذي يطرح نفسه، ما هي تلك النظم؟ وكيف يتم إدارة موجودات ومطلوبات الحكومة في ظل هذا القصور المحاسبي؟ الجواب عن ذلك من شقين:

الأول: بالنسبة للموجودات المادية الاقتصادية كالأصول الثابتة والمخزونات وما يقابلها من مطلوبات فيكتفى بالرقابة المستندية، إضافة إلى تسجيلها إحصائياً لدى الجهات والوحدات الحكومية المختصة والمسؤولة عنها أو التي تستخدمها.

الثاني: بالنسبة للموجودات والمطلوبات المالية والنقدية فيشترك في إدارتها ورقابتها الجهات والوحدات الحكومية والبنك المركزي وذلك من خلال ثلاث وظائف أو نظم فرعية من النظم المكونة لنظام الخزينة هي نظام مراقبة الالتزامات، ونظام إدارة الموجودات النقدية والمالية، ونظام إدارة الديون. وتلخص الفقرات التالية طبيعة وإجراءات كل منها.

أولا: نظام مراقبة الالتزامات:

تشير كلمة التزامات (Commitments) في العرف المحاسبي إلى مرحلة في عملية الإنفاق يتم خلالها إبرام التعاقدات أو غيرها من أشكال الاتفاق، وهو مايحدث عموماً بهدف تسليم سلع أو تقديم خدمات في المستقبل، ولايتم إثبات الخصوم ذات الصلة حتى يتم التسليم المتفق عليه، لكن الحكومة تكون ملزمة تعاقدياً بالوفاء عند التسليم. ويعمل نظام مراقبة الالتزامات على ضمان السيطرة على الإنفاق، وقد تتم السيطرة قبل عقد الالتزامات خصوصاً عند احتمال أن يكون لها تأثير في مستويات الإنفاق النهائية.

وفي ظل النظام المحاسبي الحكومي في اليمن تم في عام 2007م إضافة حسابات الالتزامات إلى هيكل حسابات الموازنة ضمن مجموعة الحسابات الانتقالية على النحو الآتي:

حسابات انتقالية مدينة	حسابات انتقالية دائنة
حـ/ التزامات سلع وخدمات وممتلكات	دائنون التزامات قائمة
حـ/ التزامات اكتساب أصول ثابتة	
حـ/ التزامات اكتساب أصول غير منتجة	

وتضمنت قواعد التسجيل المحاسبي لإثبات أي معاملة كالتزام وجوب توافر الشروط الآتية:

(1) أن تكون متعلقة بشراء سلع أو خدمات أو ممتلكات أو أصول أخرى من الغير.

(2) أن تكون إجراءات التعاقد القانونية والتنظيمية مكتملة.

(3) أن تكون السلع أو الخدمات المتعاقد عليها قد تم تقديمها للجهة، واستكمال الفحص والاستلام الخال من الملاحظات، والتوريد المخزني بما يؤكد حيازة الجهة للمواد الموردة.

(4) وجود اعتماد في الموازنة عند التعاقد، ولكن لم تستكمل إجراءات الصرف قبل نهاية السنة، أو أن التوريد تم بمعدل أكبر من المتوقع.

ويعتبر أساس الالتزام المحاسبي بمثابة التطبيق العملي لنظام مراقبة الالتزامات، غير أن هناك نقطة خلاف عند المقارنة بقواعد الإثبات المحاسبي للالتزامات في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وهي أن أساس الالتزام يسمح بإثبات الالتزام متى ماتوفر عقد ملزم واعتماد مالي في الموازنة فقط، ولم يشترط اكتمال التوريد والفحص والاستلام بحسب القواعد المعمول بها في اليمن. علماً أن وجود شرط استكمال الفحص والتوريد لايمنع من تسجيل الالتزامات، إحصائياً على الأقل.

وهنا ينبغي التأكيد بأن إدراج حسابات الالتزامات ضمن هيكل الحسابات لايعد بمفرده نظام كاملاً وكافياً لمراقبة الالتزامات، إذ يتطلب التطبيق السليم ضرورة تصميم نظام مناسب يُمكن من جمع وتجهيز بيانات الالتزامات بصورة تكفل تحقيق رقابة كافية وتوفير معلومات موثوقة وملائمة لترشيد وتنظيم مراقبة دفع الالتزامات خصوصا للحالات التي ترحل لفترات مالية لاحقة وتلك التي يستغرق إنشاءها مدد طويلة كالتزامات مشاريع الإنفاق الرأسمالي. واستجابة لذلك أدرج ضمن مشروع تحديث المالية (PFMP) الجاري تنفيذه حاليا من قبل وزارة المالية تصميم نظام مراقبة الالتزامات (التعهدات) كأحد المكونات الفرعية للمشروع المذكور.

ثانياً: نظام إدارة الموجودات النقدية والمالية:

تمتلك أية حكومة في العالم أصول نقدية ومالية عديدة (قد يطلق عليها صفة الاحتياطي)، وتأخذ أشكالاً متنوعة كالنقد الأجنبي والذهب، والفضة، والمعادن الثمينة الأخرى، والأوراق المالية المحلية والخارجية وغير ذلك. وبالنظر إلى ارتفاع وتنوع المخاطر المصاحبة لهذا النوع من الموجودات، ولأهميتها البالغة للحكومة من حيث ضمان امتلاك الحكومة للسيولة اللازمة لمواجهة مدفوعاتها، وأن تكون تكاليف هذه السيولة منخفضة قدر الإمكان، لتلك المبررات كان من الضروري تنظيمها إدارياً ومالياً ورقابياً بحرص واهتمام أكبر.

من مظاهر إدارة وتنظيم الموجودات النقدية والمالية في اليمن إسناد تلك المسؤولية للبنك المركزي وفقاً للصلاحيات التي خوله إياها القانون كجزء من الوظيفة الموكولة إليه كبنك ومستشار ووكيل مالي للحكومة، حيث يقوم البنك المركزي بإدارة هذه الموجودات بعدة وسائل منها:

(1) الاحتفاظ بالذهب والمعادن الثمينة، واستثمار النقد الأجنبي في صورة ودائع لدى بنوك ومؤسسات مالية خارجية، وشراء أوراق مالية خارجية، وإعادة شراء أذون خزانة محلية، واستثمارات أخرى منخفضة المخاطر.

(2) مقابل ذلك يستخدم البنك تلك الموجودات كغطاء لإصدار النقد المحلي المتداول (الريال)، وتوفير الأموال اللازمة للحكومة لتمويل مدفوعاتها وذلك إما بشكل مباشر عبر السحب على المكشوف من حساب الحكومة العام، أو بشكل غير مباشر عبر إصدار أذون خزانة نيابة عن الحكومة لتمويل حساب الحكومة العام.

ثالثاً: نظام إدارة ورقابة الديون:

يتعلق هذا النظام أو الوظيفة بالعمليات المرتبطة بعقد واستلام واستخدام الاقتراضات والمنح الخارجية والداخلية، وترتبط هذه الوظيفة بشكل وثيق بإدارة الموجودات النقدية والمالية، خصوصاً الدين قصير الأجل والدين المحلي. غير أن إدارة ورقابة الدين الخارجي طويل الأجل يشترك فيها خمس جهات حكومية هي، وزارة التخطيط والتعاون الدولي، ووزارة المالية، والبنك المركزي، والوحدة الحكومية المستفيدة من القرض، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. وتلخص الفقرات التالية دور تلك الجهات في عملية إدارة الدين المحلي والخارجي:

دور وزارة التخطيط والتعاون الدولي في إدارة الديون: تعتبر وزارة التخطيط صاحبة الخطوة أو المبادرة الأولى في عملية عقد الاقتراض أو المنح الخارجية، فهي تتولى وظائف تخطيطية وإشرافية وتنفيذية من أهمها:

أ. تحديد أولويات الاقتراض المحلي والخارجي، وتخطيط وتوزيع اعتمادات الموازنة التمويلية.

ب. المشاركة في تخطيط وتوزيع اعتمادات الموازنة الاستثمارية.

ج. المشاركة والتنسيق مع وزارة المالية والبنك المركزي في تولي مسؤولية الإنفاق على المشروعات الممولة بقروض ومنح خارجية.

د. تعتبر الجهة الوحيدة المخولة بتمثيل الحكومة ووحداتها المركزية والمحلية لدى الدول والجهات المانحة والمنظمات التمويلية الإقليمية والدولية وذلك فيما يتعلق بالتفاوض والتوقيع على اتفاقيات وبروتوكولات وعقود القروض والمساعدات والمنح.

ه. حفظ أصول اتفاقيات وعقود القروض والمنح، ودراسة الجوانب التشريعية ذات العلاقة.

(1) دور وزارة المالية في إدارة الديون: تتولى وزارة المالية العديد من المهام الرئيسية من أهمها:

أ. الاشتراك مع وزارة التخطيط في تخطيط استخدام القروض في الموازنة العامة.

ب. رفع تقارير دورية إلى مجلس الوزراء حول موقف المديونية الخارجية للدولة.

ج. تعد صلة وصل بين البنك المركزي والوحدات الحكومية المستفيدة من القروض والمنح، وفي سبيل ذلك تتولى عبر قطاع العلاقات الخارجية عددا من المهام الرئيسية أهمها:

- إصدار الموافقات على عمليات السحب من القروض وعلى تسديد الأقساط والفوائد.
- الرقابة والتسجيل الإحصائي باستخدام تقنية حديثة تعرف بنظام السويفت (SWIFT). وهو نظام دولي يعمل ضمن شبكة اتصالات إلكترونية ويستخدم إشارات موحدة للمدفوعات المالية عبر شبكة آمنة وذات كفاءة عالية لنقل البيانات. وفي ظل استخدامه من قبل وزارة المالية اليمنية تم ربط هذا النظام شبكيا بالبنك المركزي، ومن خلاله تتمكن وزارة المالية من متابعة ومراقبة معاملات كل قرض بدءاً من توقيع الاتفاقية وحتى تسديد كامل مستحقات الجهة المقرضة، كما يتيح الحصول على بيانات ومعلومات واسعة إجمالية وتفصيلية ومستندية على مستوى كافة القروض وأعبائها، وعلى مستوى كل قرض على حده. غير أن هذا النظام يعاني من نقطة ضعف مهمة وهي عدم إمكانية استخدامه في التسجيل المحاسبي النظامي لمعاملات وعمليات القروض، إذ هو عبارة عن نظام رقابي إداري بعيد عن تقنيات وقواعد المحاسبة.

د. بالنسبة للدين المحلي فمسؤولية وزارة المالية تقتصر على تحميل نفقات الموازنة بالفوائد المستحقة خلال العام، في حين يتولى البنك المركزي معظم الإجراءات بدءاً من عقد الاقتراض وحتى سداده، ويتمثل غالبية الدين المحلي في أذون خزانه يتم بيع معظمها وفق نظام المزايدة بسبب غياب سوق أوراق مالية في اليمن.

(2) دور البنك المركزي في إدارة الديون: من أبرز مهام البنك المركزي في إدارة الديون مايلي:

أ. التوقيع على الترتيبات المصرفية والفنية مع البنوك المقابلة والجهات المقرضة.

ب. تنفيذ عمليات السحب والسداد للقروض الخارجية.

ج. توفير رقابة مالية ومحاسبية على مستوى كل قرض أو منحة تتضمن مسك سجلات إحصائية وإجراء قيود نظامية وإخطار وزارة المالية بكل عملية.

د. بخصوص إدارة الدين المحلي يتحمل البنك مسؤولية كبرى وأساسية عملاً بما ورد في قانون البنك المركزي بأن، "يتولى البنك نيابة عن الحكومة مباشرة المسؤوليات المتعلقة بالدين العام بما في ذلك إصدار السندات ودفع الفوائد المستحقة عنها واسترداد قيمة سندات القروض والسندات المالية الحكومية الأخرى". ومما جاء في القانون المالي حيال القروض كافة، "يتولى البنك المركزي سداد أقساط وفوائد القروض بموجب إخطار من

وزارة المالية، إضافة إلى تقديم بيان أو إخطار إلى وزارة المالية ووزارة التخطيط وجهاز الرقابة والمحاسبة بمعلومات مفصلة حول القروض المحلية والخارجية".

(3) دور الجهات والوحدات الحكومية المستفيدة من القروض: تتولى الوحدات الحكومية المستفيدة من القروض العديد من المهام منها:

أ. وضع دراسات جدوى للمشروعات المطلوب تمويلها بقروض خارجية.

ب. تشارك وبالتنسيق مع وزارة المالية ووزارة التخطيط والبنك المركزي في الترتيبات المتعلقة بالحصول على مصادقة مجلس النواب، وفي مرحلة تخطيط برامج الاقتراض، وتنفيذ السحوبات من القرض.

ج. الإشراف على عملية تنفيذ المشروع المستفيد من القرض.

د. إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة بكل عملية تتعلق بالقروض والمنح الخارجية.

(4) دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة: يشترك الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في إدارة الدين الخارجي من خلال القيام بالرقابة اللاحقة على حصيلة القروض والمنح والمساعدات الخارجية للتأكد من استخدامها في الأغراض المخصصة لها. وفي سبيل ذلك يتم إنشاء وحدة تنفيذ مشروع مستقلة تتولى إجراء كافة المعاملات المرتبطة بتنفيذ المشروع بما في ذلك عمليات السحب والإنفاق من القرض، ومسك حسابات المشروع أو القرض وفق أساس الاستحقاق. وكجزء من تنفيذ الجهاز لوظيفته الرقابية يتولى تعيين مراجع حسابات مستقل للمشروع، ورفع تقارير سنوية لمجلس الوزراء بنتائج المراجعة. علماً أن معظم القروض الخارجية تتطلب الحصول على تقرير مراجع حسابات قانوني مستقل قبل تنفيذ أية سحوبات جديدة من القرض.

نشاط

2-5

قم بزيارة إلى البنك المركزي، واحصل على نسخة من أحدث كتيب التقرير السنوي للبنك المركزي، واقرأ محتوياته وأهمها مايتعلق بالقطاع الحكومي ودور البنك في تنظيم وإدارة مالية الحكومة بشكل عام، والتركيز بشكل خاص على الدين العام المحلي (أذون الخزانة) والدين الخارجي. واستخرج من القوائم المالية السنوية للبنك حجم الموجودات المالية والنقدية للدولة ودور البنك في إدارتها واستثمارها. وبعد مناقشة ذلك مع المختصين بالبنك ومع زملائك ومدرسيك، اكتب تقريرا موجزا بنتائج هذا النشاط.

تشكل إدارة الموارد إحدى المكونات أو النظم الفرعية لنظام الخزينة، كما تعتبر من الواجبات المهمة التي تتولاها وزارة المالية. وتتمثل المهمة الرئيسية في ضمان إضافة الإيرادات بأسرع مايمكن إلى حساب الحكومة العام. وبرغم أن تقدير وتحصيل الإيرادات غالباً ماتتولاها وحدات حكومية أخرى إلا أن التدفقات النقدية المتولدة من هذه الإيرادات تخضع لإدارة وسيطرة وزارة المالية، إذ ينتهي دور الجهات الحكومية المختلفة عند إيداع المتحصلات في البنك.

ويتم إدارة الموارد العامة في اليمن وفق نظم متخصصة تنطوي على قواعد تحكمها التشريعات والتعليمات ذات العلاقة، وتعززها إجراءات رقابية ومحاسبية، وتم تصميم تلك الأنظمة بما يتوافق مع الأنشطة التي تؤديها مختلف الجهات الحكومية. وتتضمن الوحدة الدراسية التالية توضيحات تفصيلية حول تلك النظم.

5-2-5 إدارة الاستخدامات العامة والسيطرة عليها:

تعتبر السيطرة على الانفاق من وظائف وزارة المالية الأكثر وضوحا، وتتركز نظم الاستخدامات -بخلاف نظام الدين العام الذي سبق مناقشته - في نظامين رئيسيين هما نظام مرتبات وأجور العاملين، ونظام الانفاق الحكومي لمشتريات السلع والخدمات والأصول غير المالية كالأصول الثابتة والمخزونات، وتتضمن الوحدة الخامسة توضيحات إضافية حول هذين النظامين

6-2-5 التقارير المالية والحسابات الختامية:

النظام الأخير من النظم الفرعية المكونة لنظام الخزية هو نظام التقارير المالية ويتعلق هذا النظام بقواعد وإجراءات إعداد وإصدار التقارير المالية الدورية والحسابات الختامية. وتعرف الحسابات الختامية مهنياً بالتقارير المالية الحكومية ذات الغرض العام. وسميت ذات غرض عام باعتبارها التقارير الوحيدة التي تكون متاحة لمختلف مستخدمي المعلومات المالية الحكومية. ويتضمن هذا النظام توزيع الاختصاصات بين ثلاثة مستويات تبدأ بالوحدات الإدارية المحلية والمكاتب التنفيذية لفروع جهات السلطة المركزية، ثم جهات السلطة المركزية، وانتهاءً بوزارة المالية. أيضا يحدد هذا النظام أنواع التقارير الواجب إعدادها ومواعيد تقديمها والتي تبدأ بكشف الحسبة اليومي، ثم كشف الحساب الشهري، وكشف حساب المدة، وانتهاء بإعداد وإصدار الحسابات الختامية ومراجعتها والمصادقة عليها من مجلس النواب. كما يتضمن الإجراءات والمعالجات المحاسبية اللازمة لتسوية وإقفال الحسابات نهاية العام المالي، وجوانب أخرى إجرائية وقانونية ومحاسبية سوف يتم تناولها بالتفصيل في الوحدة الدراسية السابعة والأخيرة.

أسئلة التقويم الذاتي

?

(1) عرف النظام المحاسبي الحكومي.

(2) أذكر أهم المحطات التاريخية لتطور النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

(3) وضح أهداف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية وفقا لما تم اعتماده في الندوة التي عقدت في تونس عام 1980. ثم وضح مدى ملاءمتها للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

(4) مامدى استجابة النظام المحاسبي الحكومي في اليمن لأهداف المحاسبة الحكومية وفقا للمدخل النفعي.

(5) مالفرق بين الدفاتر المحاسبية والسجلات البيانية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، مع طرح مثالين لكل نوع؟

(6) مالمقصود بكل من سجل أستاذ الشطب بالمخزن، واستمارة المقايسة السنوية؟

(7) وضح باختصار المفاهيم والسياسات المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، ثم اشرح ملامح تطبيق واعتماد النظام لنظرية الأموال المخصصة.

(8) عرف هيكل (دليل) الحسابات موضحاً نظام أو طريقة الترميز المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وأهدافه، وسمات تصميمه.

(9) حدد بالاسم المجموعات المكونة لهيكل الحسابات، ثم وضح طبيعة واستخدامات مجموعة الحسابات الرئيسية.

(10) من خلال دراستك لخصائص هيكل حسابات النظام المحاسبي الحكومي في اليمن وضح:

أ. أسلوب التبويب المتبع لحسابات الموازنة مع التوضيح بمثال.

ب. علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS).

ج. الفرق بين موازنة التشغيل وموازنة الاستثمار وموازنة التمويل.

د. الفوائد المتوقع تحقيقها من إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية لحسابات الحكومية.

ه. ملامح التمييز بين النفقات التشغيلية والرأسمالية والتمويلية.

و. ماهية الحسابات المتقابلة وعيوب التوسع في استخدامها.

(11) وضح أنواع الموارد المالية للسلطة المحلية واختصاصات تحصيلها وتوزيعها.

(12) فرق بين الحسابات الخاصة بمعاملات السلطة المركزية، والحسابات الخاصة بمعاملات السلطة المحلية، مع تبرير أهم الفروق.

(13) حدد اسم الحساب البنكي الخاص بنفقات السلطة المركزية، والحساب البنكي الخاص بنفقات الباب الرابع للسلطة المحلية؟ وماستخدامات حساب البنك حسابات جارية؟

أسئلة التقويم الذاتي

(14) تتضمن البيئة الخارجية لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في اليمن عددا من العوامل ذات التأثير المباشر وغير المباشر على الممارسات المحاسبية الحكومية والموازنة العامة للدولة في اليمن وتضمنتها النصوص الدستورية والتشريعات والتعليمات. وضح مايلي:

أ. أهم النصوص الدستورية ذات التأثير المباشر وغير المباشر على النظام.

ب. الاختصاصات الرئيسية للسلطتين التشريعية والتنفيذية ذات العلاقة بالمالية العامة.

ج. اسماء التشريعات والتعليمات الأساسية والثانوية التي تشكل مرجعية ومصدراً رئيسياً لبيانات النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

(15) ماهو نظام الخزينة، وما وظيفته؟

(16) أذكر النظم الفرعية المكونة لنظام الخزينة.

(17) لخص أهم ملامح التخطيط المالي الحكومي في اليمن مبيناً، هيكل الموازنات العامة، ولجان إعداد مشاريع الموازنات، وأسس ومرجعية وطرق وضع تقديرات الموازنة، وإجراءات إعداد مشروع الموازنة النهائي.

(18) مالمقصود بإطلاق اعتمادات الموازنة؟

(19) مالحساب البنكي الذي يمثل حساب الخزينة المنفرد، وكيف تتدفق بياناته؟

(20) حدد المسؤوليات والإختصاصات الرئيسية لكل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية في اليمن حيال الموازنة العامة للدولة.

(21) تمتلك الحكومة موجودات ضخمة وعليها التزامات كبيرة، يتم إدارتها ورقابتها وفق نظم فرعية متنوعة. صمم جدولاً يبين: أسماء تلك النظم، واختصاص كل منها، والتشريع أو القواعد التي تحكم إجراءات النظام، والجهات المختصة أو المسؤولة أو المشاركة في إدارة كل نظام ودور كل منها؟

؟

6- الخلاصة:

عزيزي الدارس؛ تعتبر أهداف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن ومكوناته المادية وغير المادية وبيئتيه الخارجية والداخلية من أهم الأركان التي يرتكز عليها النظام. وقد أفصحت تناولات الوحدة لتلك الأركان عن أهداف النظام من وجهة نظر دراسة الأمم المتحدة ومن وجهة النظر المهنية. وفي ركن المكونات جرى عرض مكونات النظام المادية كالمجموعة الدفترية والمستندية للحسابات والمخازن، إضافة إلى تقديم عرض مقتضب لمشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي الآلي الجاري تنفيذه حاليا ضمن مشروع تحديث المالية العامة. وتم مناقشة مكونات النظام غير المادية ممثلة بالمفاهيم والسياسات المحاسبية المعتمدة، فضلا عن استعراض هيكل (دليل) الحسابات وطريقة ترميزه والخصائص التي يتسم بها باعتباره المكون الأساسي للنظام. وأخيرا جرى تناول ركن البيئة بشقيها الخارجية والداخلية، فتم تقديم عرض موجز بالملامح الرئيسية لبيئة النظام الخارجية ذات الأثر المباشر وغير المباشر على الممارسات المحاسبية الحكومية في اليمن كالنصوص الدستورية المنضمة لاختصاصات سلطات الدولة ذات العلاقة بالمالية العامة، والتشريعات والتعليمات الأخرى. وفي جزء البيئة الداخلية جرى مناقشة مكوناتها ونظمها الفرعية وفق مفهوم نظام الخزينة الشائع استخدامه في الكثير من بلدان العالم، وتتعلق تلك النظم بمختلف الجوانب النظرية والعملية المتصلة بخصائص وقواعد وإجراءات إعداد الموازنة العامة والمصادقة عليها وإطلاق اعتماداتها وإدارة ورقابة الموجودات والمطلوبات الحكومية وإدارة الموارد والاستخدامات العامة وفق التشريعات والنظم المعمول بها في اليمن.

7- لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

ناقشت الوحدة الثالثة ثلاثة أركان رئيسية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن من ضمنها ركن البيئة والذي يتألف من بيئة خارجية وبيئة داخلية، وفي تناول البيئة الداخلية تم الإشارة بأن عناصرها ومكوناتها تتمثل في النظم الفرعية التي يعمل النظام في نطاقها أو تحقق التكامل معه، وأن طبيعة وخصائص تلك النظم الفرعية تتوافق مع مكونات نظام الخزينة. لذا فسوف تغطي الوحدة الرابعة الوجه الآخر للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن ممثلا في الموازنة العامة للدولة، وذلك من خلال مناقشة طبيعة نظام الخزينة ومكوناته وربط مضامينها بدورة الموازنة العامة للدولة في اليمن وبالسياسات والقواعد والإجراءات ذات العلاقة والتي تتسم بها بيئة النظام الداخلية.

8

8 -1 -المراجع العربية:

(1) الأديمي، منصور ياسين، ومحمد أحمد السياني، 2010، "المحاسبة الحكومية والقومية"، الطبعة الثالثة، مركز الأمين، صنعاء.

(2) البنك المركزي اليمني، 2010، "إجراءات تنفيذ الاستخدامات العامة للسلطة المركزية والمحلية المصاحبة لحركة حسابات الموازنة بالبنك المركزي اليمني"، البنك المركزي اليمني، أغسطس، صنعاء.

(3) البنك المركزي اليمني، 2010، "التقرير السنوي للبنك المركزي اليمني لعام 2009م، البنك المركزي اليمني، صنعاء.

(4) حجر، عبد الملك اسماعيل، 2010، "نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء.

(5) الربيدي، محمد علي، 1992، "المحاسبة في المؤسسات العامة والشركات المختلطة – دراسة نقدية للنظام المحاسبي الموحد"، صنعاء.

(6) صندوق النقد الدولي، 2001، "دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001"، الطبعة العربية، صندوق النقد الدولي، واشنطن العاصمة.

(7) مفضل، إبراهيم عبد القدوس، 2008، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه مقدمة لمجلس كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

(8) منظمة الأمم المتحدة، 1970، "دليل المحاسبة الحكومية"، تعريب سليمان علي الدين، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمّان.

(9) المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980، "النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16 -21 حزيران 1980م"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمّان.

(10) وزارة التخطيط والتعاون الدولي، (بدون تاريخ)، "اللائحة التنظيمية لوزارة التخطيط"، (صنعاء: وزارة التخطيط والتعاون الدولي)، www.mpic.yemen.org .

(11) وزارة الشئون القانونية، 1999، "القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م المعدل بالقانون رقم (50) لسنة 1999م"، الجريدة الرسمية، العدد 23، ديسمبر، صنعاء.

(12) وزارة الشئون القانونية، 2001، "دستور الجمهورية اليمنية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 7ج2، إبريل، صنعاء.

(13) وزارة الشئون القانونية، 2002، "قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (296) لسنة 2002م بشأن لائحة تنظيم واستخدام القروض والمساعدات والمعونات والمنح والهبات الخارجية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 6، مارس، صنعاء.

(14) وزارة الشئون القانونية، 2003، "قانون البنك المركزي اليمني رقم (14) لسنة 2000م المعدل بالقانون رقم (21) لسنة 2003م"، وزارة الشؤون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 5، مارس، صنعاء.

(15) وزارة الشئون القانونية، 2005، "تشريعات السلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، سبتمبر، صنعاء.

(16) وزارة الشئون القانونية، 2007، "قانون رقم (23) لسنة 2007م بشأن المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 15، صنعاء.

(17) وزارة الشئون القانونية، 2009، "قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (53) لسنة 2009م بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (23) لسنة 2007م بشأن المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية"، الجريدة الرسمية، العدد ملحق 2009/3، فبراير، صنعاء.

(18) وزارة المالية، (بدون تاريخ)، "دور وزارة المالية في برنامج الإصلاح المالي والإداري والتحديث المستقبلي"، مشروع تحديث الخدمة المدنية، وحدة تنفيذ مشروع تطوير نظام المعلومات المحاسبي والمالي، وزارة المالية، صنعاء.

(19) وزارة المالية، 2006، "خطة عمل إصلاح إدارة المالية العامة – الحكومة اليمنية"، وزارة المالية، صنعاء.

(20) وزارة المالية، 2006، "دليل إعداد الموازنة العامة للدولة – التبويب الاقتصادي"، وزارة المالية، إبريل، صنعاء.

(21) وزارة المالية، 2006، "دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، إبريل، صنعاء.

(22) وزارة المالية، 2007، "قرار وزير المالية رقم (378) لسنة 2007م بشأن إجراءات تنفيذ أحكام دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، صنعاء.

(23) وزارة المالية، نظام المعلومات المحاسبي والمالي (AFMIS)، 2007، "الغرض من مشروع حوسبة النظام المالي والمحاسبي بوزارة المالية المرحلة (1)".

(24) وزارة المالية، 2009، "كتاب دوري رقم (42) لسنة 2009م بشأن إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2010م"، وزارة المالية، يوليو، صنعاء.

(25) وزارة المالية، 2010، "الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2011م - الجدول التجميعي العام"، وزارة المالية، صنعاء.

(26) وزارة المالية، 2011، "قرار وزير المالية رقم (1) لسنة 2011م بشأن التعليمات التنفيذية للموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2011"، وزارة المالية، يناير، صنعاء.

(27) وزارة المالية، مشروع تحديث المالية العامة، 2011، "تقرير الانجاز السنوي لمشروع تحديث المالية العامة 2011"، صنعاء.

8 -2 -المراجع غير العربية:

(1) Tandberg, Eivind, 2005, "Treasury System Design: A Value Chain Approach" IMF Working Paper WP/05/153, International Monetary Fund, Washington D.C.

(2) http://www.websters-online-dictionary.org/definition/treasury.

(3) International Federation of Accountants (IFAC), 2000, "IPSAS No. 2: cash flow statements", IFAC, New York.



إدارة الموارد العامة ومعالجاتها المحاسبية

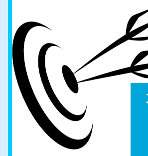
محتويات الوحدة

1- المقدمة:

1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى الوحدة الرابعة والتي تتناول التطبيق العملي للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن في جانب الموارد، إذ أن فهم الإجراءات والمعالجات المحاسبية للموارد يعتبر المدخل الأول والطبيعي لفهم الممارسات المحاسبية الحكومية عموماً. وقد تم وضع قواعد النظام وتصميم الدورة المستندية للموارد بالتوافق مع نصوص وأحكام التشريعات اليمنية ذات العلاقة وأبرزها القانون المالي، وقانون السلطة المحلية، وقانون المزايدات والمناقصات ولوائحهما المختلفة. وبغرض تحقيق التوافق مع تلك التشريعات مع المحافظة في نفس الوقت على الاتساق والتدرج والترتيب المنطقي في دراسة الموارد العامة، فقد تم تناول المعالجات المحاسبية للموارد وفق عدة اتجاهات تتضمن المعالجات بحسب طريقة التحصيل وبحسب التبويب الاقتصادي وبحسب الجهة المستفيدة، إضافة إلى الإحاطة بهذا الموضوع من جوانبه الأخرى كالدورة المستندية والرقابة وغير ذلك. أيضاً تضمنت موضوعات الوحدة تمارين وحالات عملية ومجموعة من الأنشطة وأسئلة التقويم الذاتي بهدف الوصول إلى الاستيعاب الكافي لمختلف المعالجات المحاسبية للموارد، وتحقيق الاستزادة العلمية اللازمة للقارئ ولك عزيزي الدارس، وبما يساعد في الربط بين النظرية والتطبيق وتحقيق النجاح المنشود إن شاء الله.

1-2. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. تصف الدورة المستندية للموارد بنوعيها النقدية والعينية والمتبعة لدى كل من جهات السلطة المركزية ووحدات السلطة المحلية.
2. تحدد النظم الفرعية للموارد وتشريعاتها الحاكمة والجهات الحكومية المسؤولة عنها.
3. تتفهم أهم الأحكام الرقابية على الموارد التي تفرضها التشريعات والنظم المالية اليمنية.
4. تتفهم أهم الإجراءات الرقابية الواجب التركيز عليها عند ممارسة مهام الرقابة على الموارد.
5. تتقن جيدا مسميات الحسابات المستخدمة في إجراء المعالجات المحاسبية للموارد.
6. تجري المعالجات المحاسبية لمختلف معاملات الموارد، بحسب طرق التحصيل، وبحسب السلطة الحكومية المستفيدة (مركزية، ومحلية)، وبحسب التبويب الاقتصادي للموارد، وبحسب نوع المال، وعند تداخل المعاملة بين السنوات المالية.

1 -3. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس؛ تتوزع موضوعات الوحدة في قسمين رئيسيين:

الأول: يتناول النظم الفرعية التي يتم من خلالها إدارة الموارد العامة التبادلية منها وغير التبادلية، والدورة المستندية النمطية للموارد من حيث نوعاها النقدية والعينية، ومن حيث السلطة المسؤولة المركزية والمحلية، إضافة إلى تناول أهم الأحكام والإجراءات الرقابية على الموارد.

الثاني: يتناول المعالجات المحاسبية المختلفة للموارد وفقاً للقواعد المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وذلك بحسب التبويب الاقتصادي للموارد وهي تشغيلية (جارية)، معاملات غير مالية (رأسمالية)، معاملات مالية (تمويلية)، وبحسب طرق التحصيل، وبحسب نوع المال، والمعالجات المحاسبية للحالات الأخرى الخاصة بالموارد.

إدارة الموارد والرقابة عليها:

عزيزي الدارس؛ تتسم الموارد العامة بتنوع واسع وحجم كبير وهو ما استدعى التخصص في تنظيم إدارتها وتحصيلها فضلاً عن سن تشريعات مختلفة وتصميم نظم إدارية ورقابية متعددة لتمكين الجهات والوحدات الحكومية من القيام بمسؤولياتها بالصورة الملائمة. وهو ماسيتم الإحاطة به في هذا القسم ضمن ثلاثة عناوين رئيسية هي النظم الفرعية، والدورة المستندية، والرقابة.

2-1. النظم الفرعية للموارد:

يتم إدارة الموارد العامة في اليمن من قبل جهات حكومية مختلفة ووفق نظم متخصصة تم تصميمها بما يتوافق ونصوص التشريعات الحاكمة ويحقق المتطلبات الرقابية اللازمة. وتتألف الموارد العامة من موارد غير تبادلية كإيرادات الضرائب والمنح، وموارد تبادلية كإيرادات مبيعات السلع والخدمات وعائدات الاستثمارات. والآتي عرض موجز بمضامين تلك النظم الفرعية:

2-1-1. نظم الإيرادات الضريبية:

تخضع عملية تقدير وربط وتحصيل الضرائب لأحكام تشريعية ومفاهيم وقواعد مهنية تتناولها مواد أخرى مثل محاسبة الضرائب، ومحاسبة الزكاة، والمالية العامة. ويتم إدارة أغلب الإيرادات الضريبية في اليمن بنظم متخصصة تديرها مصالح إيراديه تتبع تنظيمياً وزارة المالية، مع مشاركة جهات ووحدات مختلفة في عملية التحصيل، حيث تشتمل على نظم الإيرادات الضريبية الآتية:

(1) إيرادات ضرائب الدخل وضرائب المبيعات:

تتولى مسؤوليتها مصلحة الضرائب وتتبع تنظيمياً وزارة المالية، ويحكمها قانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، وقانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات، فضلا عن التشريعات والقرارات المنبثقة عنهما. ومن الإجراءات التي تتبع لضمان سرعة توريد هذه الإيرادات الضريبية، إلزام كافة الوحدات الحكومية ومؤسسات القطاع العام وبعض شركات القطاع الخاص بخصم أو إضافة أو تحصيل مبالغ تحت حساب ضرائب الدخل لحالات عديدة منها، خصم نسبة معينة عند تسديد مستحقات الموردين أو أي مكلف وذلك كدفعات مقدمة من ضرائب الدخل المستحقة عليهم، وإضافة نسبة معينة على

قيمة الواردات وتحصيلها إلى جانب الرسوم الجمركية من قبل سلطات الجمارك. كما يتم تحصيل ضرائب المبيعات وفق قواعد مختلفة ينظمها قانون ضريبة المبيعات واللوائح والقرارات والتعليمات والنظم المرافقة له من ذلك تحصيلها في المنافذ الجمركية من قيمة الواردات بمختلف أنواعها.

(2) إيرادات الرسوم الجمركية:

تتولى مسؤوليتها مصلحة الجمارك والتي تتبع تنظيمياً وزارة المالية، ويحكمها عدة قوانين منها قانون رقم (14) لسنة 1990م بشأن الجمارك وتعديلاته، وقوانين التعريفات الجمركية. كما تمتلك نظم معلومات متنوعة تتيح لها تقدير وتحصيل الرسوم الجمركية وفقاً للقانون. ويتم فرض الرسوم الجمركية على الواردات وبعض الصادرات، ومعظمها تُحصل في الموانئ البحرية والجوية والمنافذ الحدودية البرية.

(3) إيرادات الزكاة:

تتولى مسؤوليتها الإدارة العامة للموارد الزكوية وفروعها بالوحدات الإدارية، وهذه الإدارة تتبع تنظيمياً وزارة الإدارة المحلية وتشترك مع المحافظات في تولي المسؤوليات المرتبطة بالإشراف المالي والإداري وتخطيط وتنظيم تحصيل إيرادات الزكاة وذلك استناداً إلى أحكام الشريعة الإسلامية التي تم تفسيرها وتنظيمها بقانون الزكاة رقم (2) لسنة 1999م ولائحته التنفيذية.

(4) إيرادات الضرائب الأخرى:

تتضمن الإيرادات الضريبية أنواع أخرى تتولى مصلحة الضرائب مسؤوليات تنظيمية وإشرافية حيالها، في حين تتولى جهات حكومية مختلفة مسؤولية تحصيلها، وبيانها على النحو الآتي:

أ. *إيرادات الضرائب على دخل شركات النفط والمعادن الأجنبية*: تخضع لأحكام اتفاقيات وعقود الاستغلال، وقد يتم تحصيلها عيناً بمعرفة وزارة النفط.

ب. *الإيرادات الضريبية المخصصة لوحدات السلطة المحلية*: وتشمل الضرائب على المهن الحرة، وضريبة ريع العقارات، وضريبة التصرفات العقارية، والضريبة على القات، وتخضع في تقديرها لأحكام قانون ضرائب الدخل وقانون ضريبة المبيعات وتحت إشراف مصلحة الضرائب، على أن يتم تحصيلها بمعرفة المحافظات والمديريات ولصالحها.

ج. *إيرادات الضرائب على استخدام المركبات والآليات*: يحكمها قانون الضرائب على استخدام المركبات والآليات، ويتم التحصيل بإضافتها على المشتقات النفطية المباعة محليا ومن ثم توريدها للخزينة العامة بمعرفة المؤسسة العامة للنفط.

2-1-2. نظم المنح وإيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والمتنوعة:

يتم إدارة هذه الموارد بنظم متخصصة تستند إلى أحكام تشريعية وقواعد وإجراءات إدارية ورقابية مختلفة حيث تتضمن نظم الإيرادات الآتية:

(1) إيرادات المنح:

تتلقى الحكومة ممثلة بالوزارات والهيئات والمصالح والأجهزة المركزية والمحلية منح وتحويلات مختلفة قد تكون إما نقدية لتمويل نفقات تشغيلية أو اكتساب أصول مالية أو غير مالية، أو منح عينية كآلات ومعدات وأجهزة أو مشاريع يتم تنفيذها عن طريق الجهة المانحة أو على شكل منحة فنية (خبراء، استشاريين ....الخ) تتكفل الجهة المانحة بكافة نفقاتها، أو سلع يتم استخدام عائدات بيعها لتمويل نفقات تشغيلية أو اكتساب أصول مالية أو غير مالية، أو سلع عينية توزع مباشرةً للمستفيدين عبر الجهة المعنية. وتقدم هذه المنح من ثلاثة مصادر هي:

(1) أفراد أو منظمات مقيمة داخل الجمهورية.

(2) حكومات خارجية ومنظمات دولية وإقليمية ومن أفراد ومنظمات غير مقيمة.

(3) من مستوى حكومي لمستوى حكومي آخر.

بالنسبة للمصدرين الأول والثاني تنص اللوائح على إدارتها مركزياً ووفق قواعد ونظام مشابه تقريبا لنظام إدارة الديون السابق مناقشة مضامينه في الوحدة الثالثة.

فيما يتعلق بالمنح المقدمة لمستوى حكومي آخر، فالمقصود بالمستوى الحكومي هنا، السلطة المركزية والسلطة المحلية (المحافظات، المديريات) طالما أنها تتمتع بموازنات مستقلة. ويتركز هذا النوع من المنح في حصص وحدات السلطة المحلية من الموارد المشتركة، والموارد العامة المشتركة، والدعم المركزي الجاري والرأسمالي. ونظرا للارتباط الوثيق بين إجراءات نظمها والمعالجات المحاسبية الخاصة بتحصيلها وتوزيعها فسوف يتم توضيحها تفصيلا عند تناول المعالجات المحاسبية لموارد السلطة المحلية.

(2) إيرادات حصة الحكومة من فائض أرباح المؤسسات العامة:

تعبر هذه الإيرادات عن المبالغ المحصلة من استثمارات الحكومة في حصص ورأسمال المؤسسات العامة والمختلطة ومن استثماراتها المالية الأخرى في حقوق الملكية الأخرى في الداخل والخارج. وتشكل هذه الإيرادات نسبة مرتفعة من موارد الموازنة العامة خصوصاً حصة الحكومة من أرباح مؤسسات عامة احتكارية مثل، مؤسسات إنتاج وتكرير وتسويق المشتقات النفطية، ومؤسسة الاتصالات، وهيئة البريد، إضافة إلى حصتها في أرباح الشركات

والمؤسسات التي تزاول أنشطة صناعية وتجارية منافسة للقطاع الخاص مثل مصانع الإسمنت، والمؤسسات المالية كالبنوك وشركات التأمين، وشركات التبغ وغيرها. ويحكم هذا النوع من الإيرادات قانون المؤسسات والهيئات العامة رقم (35) لسنة 1991م، إضافة إلى قوانين ولوائح أخرى.

وتشارك وزارة المالية في الإدارة والإشراف والرقابة على أنشطة هذه المؤسسات، كما تتولى عبر قطاع الإيرادات وقطاع الوحدات الاقتصادية تحصيل هذه الإيرادات إما بشيكات أو بإبلاغ البنك بالخصم من حسابات تلك المؤسسات لديه أو لدى البنوك المحلية، إضافة إلى المتابعة والرقابة على التحصيل وإثباتها إحصائياً، كما يشارك البنك المركزي في ذلك خصوصا الاستثمارات في الخارج والاستثمارات المالية.

(3) إيرادات الريع وإيرادات مبيعات السلع والخدمات:

تمارس الحكومات في العصر الحاضر وبشكل مباشر العديد من الأنشطة الاقتصادية والتجارية، لعل أبرز مثال على ذلك في اليمن تولي الحكومة وبشكل مباشر تسويق حصة الدولة من النفط الخام والغاز، واللذان تشكل عائداتهما الرافد الرئيسي للخزينة العامة. وتخضع تعاقدات بيع النفط لسلطة لجنة عليا تسمى "اللجنة العليا لتسويق النفط الخام". ويتم تحصيل عائدات النفط المصدر للخارج وفق اعتمادات مستندية بإدارة وإشراف البنك المركزي كبنك وحيد يتم التعامل معه بحيث يتولى إيداع المتحصلات في حـ/ الحكومة العام.

ويحكم بيع السلع والخدمات بشكل عام قانون تحصيل الأموال العامة رقم (13) لسنة 1990م، وقانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية رقم (23) لسنة 2007م. حيث يوجبان إجراء مزايدة عامة أو محدودة عند بيع أية أصناف أو أصول أو مهمات أخرى والتي تقتضي طبيعتها البيع بالمزاد، أو تلك المستغنى عنها التي لايمكن الاستفادة منها، وكذا عند تأجير الموجودات الحكومية. والهدف من ذلك هو تحقيق الموضوعية والعدالة عن طريق فتح باب المنافسة والحصول على أفضل الأسعار.

ولأهمية وحجم إيرادات النفط المصدرة للخارج ضمن موارد الموازنة العامة في اليمن، ينبغي الإشارة إلى أن إدارة هذه الإيرادات تتم بمشاركة ثلاثة أطراف هي:

أ. *وزارة النفط:* بعد إقرار التعاقدات من قبل اللجنة العليا لتسويق النفط الخام، تتولى الوزارة تنظيم عملية التعاقد مع المشترين وتنسيق عمليات الشحن والتسليم عبر الموانئ، وإبلاغ البنك المركزي بترتيب عملية التحصيل.

ب. *البنك المركزي:* يتم بيع النفط باعتمادات مستندية يفتحها مع بنوك المشترين ويتم التحصيل عند الشحن (تسليم ميناء المصدر Free on Board "FOB")، ويقوم البنك بإضافة المبلغ المحصل إلى حـ/الحكومة العام وإرسال إشعار بذلك إلى وزارة المالية.

ج. *وزارة المالية:* تتولى الوزارة عبر قطاع الإيرادات رقابة ومتابعة التحصيل إضافة إلى التسجيل الإحصائي، على أن تتولى إدارة حسابات الاعتمادات المركزية بالوزارة إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة.

(4) الإيرادات الأخرى:

تتضمن الموارد العامة أنواع مختلفة من الإيرادات الناشئة عن النشاط التشغيلي لوحدات الحكومة العامة معظمها إيرادات تبادلية مقابل بيع سلع عرضية أو مقابل تقديم خدمات حكومية سواء بأسعار سوقية أو غير سوقية، وكذا الرسوم التي تفرضها اللوائح والتشريعات مقابل تراخيص أو إصدار الوثائق الشخصية والتجارية والغرامات والمصادرات المختلفة وغير ذلك. وجميع هذه الإيرادات تدار وفق نظم إدارية متخصصة تحكمها تشريعات وقرارات وتعليمات تختلف تبعاً لطبيعة السلعة أو الخدمة والجهة المستفيدة منها والجهة المقدمة لها. ويبين تبويب حسابات الباب الثالث ضمن الملحق (2) الأنواع المختلفة لهذه الإيرادات.

2-2. الدورة المستندية للموارد:

يتم تحصيل الموارد العامة إما نقداً أو عيناً ولكل نوع منها إجراءاته ومستنداته الخاصة، وذلك كما توضحه الفقرات التالية.

1-2-2. إجراءات تجهيز بيانات الموارد النقدية:

لأغراض تجهيز بيانات الموارد النقدية يحدد دليل النظام المحاسبي الحكومي إتباع إجراءات نمطية واستخدام مستندات نظامية وذلك على النحو الآتي:

(1) يعد طلب توريد من قبل الإدارة المختصة داخل الوحدة الحكومية يُضمن بالمبلغ، وطبيعته، والتفاصيل الأخرى، ويرسل لإدارة الشئون المالية لاستكمال عملية التوريد. ولا يوجد نموذج معين لهذا الطلب، فقد يكون على شكل توجيه خطي أو شفهي أو مدونٍ ضمن المعاملة.

(2) تتلقى الشئون المالية طلب التوريد وبموجبه يتم إعداد حافظة توريد نقدية إلى الخزينة (نموذج 46 حسابات) بحيث تُضمن التفاصيل اللازمة ويرسل الأصل مع طلب التوريد إلى الصندوق كإذن باستلام النقدية.

شكل (1 -4) حافظة توريد نقدية إلى الخزينة نموذج (46 حسابات)

الجمهورية اليمنية
وزارة المـاليـــة

نموذج رقم(46)حسابات

رقم:..........

حافظة توريد نقدية إلى الخزينة

اسم دافع النقدية: .... نوع المورد : مركزي /محلي /مشترك.

الخزينة المورد إليها:...

الجهة :.................. محافظة......................... مديرية .... مكتب................

المبلغ ريـال	باب	فصل	بند	نوع	البيـــــــان
					جملـــة

مبلغ وقدره...

التاريخ ....
المختص ....
التوقيع..............................

مدير الوحدة الحسابية
الاسم:........................
التوقيع........................

(3) يتلقى الصندوق حافظة التوريد وبموجبها يتم استلام المبلغ إما نقداً أوشيكات:

- في *حالة التحصيل نقداً :* يحرر الصندوق قسيمة متحصلات نقدية نموذج (50 حسابات) وهي ثلاثة أنواع: (مركزية – محلية - مشتركة) وذلك لإثبات استلام النقدية، ويتم إعدادها من عدة نسخ إحداها للدافع، وأخرى ترفق بحافظة التوريد والقيد بموجبهما في سجل الخزينة (نموذج 35 حسابات) المسوك لدى الصندوق.

شكل (2 -4) قسيمة متحصلات نقدية –مركزية نموذج (50 حسابات)

قسيمة متحصلات | تعطى لدافع النقدية

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية

نموذج (٥٠) حسابات
رمز المجموعة

م
٦

قسيمة

رقم No. 475051

البيان	ريال	ف
المبلغ المحصل		
دمغة		
أخرى		
الإجمالي		

محصل إلى خزينة ....

استلمت مبلغاً وقدره ....

من الأخ ....

سداداً لـ ....

تاريخ السداد ....

اسم المحصل .... توقيعه ....

تحذير : لايقبل أي سند لايحمل خاتم وزارة المالية وخاتم الجهة المحصلة

- في *حالة التحصيل بشيكات:* فقد تكون إما شيكات مقبولة الدفع أو عادية تستحق بتاريخ التحصيل، أو شيكات مؤجلة تستحق في تاريخ لاحق. وفي كل الأحوال يتم تحرير إيصال استلام شيكات (نموذج 51) لإثبات استلام الشيك. وتوجب التعليمات عدم استلام الشيكات إلا مقبولة الدفع، غير أن بعض الجهات قد تضطر لاستلام شيكات عادية، في هذه الحالة قد يحتفظ بنسخة الإيصال الخاصة بالدافع لحين التأكد من تحصيل البنك للشيك.

شكل (3 -4) إيصال استلام شيكات نموذج (51 حسابات)

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية

(نموذج رقم 51 حسابات)
مجموعة (أ) / 1

إيصال إستلام شيكات رقم:

	ريال	فلس
مركزي		
محلي		
مشترك		

إسم الجهة الموردة ....

استلمت شيك رقم .... مقبول الدفع على بنك .... بتاريخ / / م

بمبلغ وقدره .... (بالكتابة)

من الأخ / .... سداد لـ ....

وتحرر هذا إيصالاً باستلام الشيك لحين التحصيل وإضافته إلى حساب الموارد بالبنك.

تحريراً في / / م

توقيع الموظف المختص .... توقيع مدير/ رئيس الوحدة الحسابية ....

الجمهورية اليمنية - دفاتر ذات قيمة - وزارة المالية

(4) في نهاية اليوم تدون بيانات المتحصلات النقدية في كشوف تحليلية يرفق بها نسخة من قسائم التحصيل وترسل للحسابات للمراجعة، وفي ضوء نتيجة المراجعة تُعد حافظة توريد نقدية إلى البنك (نموذج 47) تُسلم نسخة منها مع النقدية للبنك كإذن باستلام النقدية، ونسخة للمتابعة والقيد. وتحرر هذه الحافظة سواءً للنقدية الموردة من قبل أمين الصندوق أو للنقدية الموردة من قبل طرف خارجي. وبالنسبة للشيكات تحرر حافظة توريد شيكات إلى البنك (نموذج 48) كإذن بتوريدها إلى البنك.

شكل (4 -4) حافظة توريد نقدية إلى البنك نموذج (47 حسابات)

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية

نموذج رقم 47حسابات

حافظة توريد نقدية إلى البنك المركزي اليمني المركز الرئيسي/فرع.................. لحساب موارد : ....

الجهة الموردة   التاريخ: / / 200م
وزارة / جهاز ....
مصلحة / هيئة ....   نوع المورد مركزي / محلي / مشترك
محافظة .... مديرية .... مكتب ....

المبلغ ريال	باب	فصل	بند	نوع	بيان نوع المورد	بيان – يذكر رقم وتاريخ ومبلغ أول وأخر قسيمة متحصلات

فقط ....

إمضاء أمين خزينة التحصيلات   روجعت
                                               مدير الوحدة الحسابية

تاريخ / / 20م.   تاريخ / / 20م

شكل (5 -4) حافظة توريد شيكات إلى البنك نموذج (48 حسابات)

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية

نموذج رقم (48 حسابات)

حافظة توريد شيكات إلى البنك المركزي اليمني فرع : .... لحساب رقم : ....

الجهة الموردة

التاريخ : / / 200م

وزارة / جهاز ....

نوع المورد: مركزي / محلي / مشترك

مصلحة / هيئة ....

محافظة .... مديرية .... مكتب ....

رقم الشيك	تاريخ الشيك	إسم الساحب	إسم البنك المسحوب عليه الشيك	تبويب المورد					بيان	المبلغ
				باب	فصل	بند	نوع	جاري		

المختص .... مدير/رئيس الوحدة الحسابية .... مدير عام الشئون المالية ....

(5) تتولى إدارة الحسابات عبر القسم المختص مراجعة وجمع وتنظيم كشوف التحصيل وصور قسائم التحصيل وإشعارات البنك وبموجبها يتم إعداد كشف تسوية (نموذج 55) كمستند قيد في اليومية العامة لإثبات تحصيل النقدية والشيكات بالصندوق، وكذا لإثبات إرسال وإضافة النقدية والشيكات لدى البنك.

شكل (6 -4) كشف التسوية نموذج (55 حسابات)

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية

كشف تسوية

نموذج رقم (55)حسابات

وزارة/ مصلحة/ هيئة.....................................
محافظة.......................... مديرية.......................... مكتب.........................
قيدت التسوية باليومية العامة تحت رقم : .... بتاريخ.......................... سنه 200 م

مدين				البيان والتوجيه المحاسبي	دائن			
جملة		مفردات			مفردات		جملة	
ف	ريال	ف	ريال		ف	ريال	ف	ريال

تقيد التسويات الموضحه أعلاه في الدفاتر
تحريراً في / / 200م
المختص : ....
رئيس القسم : ....

مدير/رئيس الوحدة الحسابية :
يعتمد،
رئيس الجهة : ....

الجدير بالإشارة أن الخطوات السابقة ليست مطلقة في كل الأحوال إذ توجد بعض الحالات التي تستوجب إما إضافة أو استثناء من أهمها ما يلي:

أ. تتضمن دورة المتحصلات النقدية لدى الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية قيام أمناء صناديق الأجهزة التنفيذية بالوحدات الإدارية (الصحة، النقل، الزراعة..الخ) بالتحصيل وفقا للخطوات السابقة ثم إعداد كشوف تحليلية بالنقدية المحصلة من قبلهم وذلك للتوريد بموجبها إلى صندوق الوحدة الحسابية بمكتب المالية. وفي الوحدة الحسابية المذكورة يعاد مرة أخرى إتباع نفس الخطوات السابقة الخاصة بالمتحصلات النقدية.

ب. عند إيداع متحصلات الموارد مباشرة لدى البنك المركزي أو البريد سواءً تمت من قبل البنك مثل متحصلات مبيعات حصة الحكومة من النفط، ومتحصلات الضرائب وغيرها

المستقطعة من مستحقات الغير، أو تم الإيداع من قبل المكلفين أنفسهم، في كل هذه الحالات يكتفى باستلام إشعار البنك أو البريد بما يؤكد إيداع المبلغ في الحساب البنكي المختص، وبموجب هذا الإشعار يتم إعداد كشف تسوية والقيد في السجلات.

ج. في بعض الحالات والظروف قد لايتم إعداد حافظة توريد نقدية إلى الخزينة (نموذج 46)، ويكتفى بتحرير قسيمة التحصيل النقدي مباشرة، وغالباً مايحدث ذلك في الحالات النمطية مثل متحصلات رسوم الوثائق والنماذج ذات القيمة، وفي حالات المبالغ الصغيرة مثل الرسوم الرمزية لخدمات المستشفيات والمراكز الصحية العامة.

2-2-2. إجراءات تجهيز بيانات الموارد العينية:

تتضمن الموارد العامة إيرادات عينية تأتي من عدة مصادر أبرزها إيرادات الزكاة من المنتجات الزراعية والحيوانية كزكاة الحبوب وزكاة المواشي. أيضاً إيرادات المنح والمساعدات العينية في شكل موجودات ثابتة أو مواد سلعية أو خدمات استشارية، وقد تأتي أيضا من تنفيذ أحكام قضائية بمصادرة أموال منقولة أو غير منقولة لتحصيل أموال عامة مستحقة كالضرائب والجمارك. وتشترك الموارد العامة العينية في تنفيذ الإجراءات والقواعد الآتية:

(1) إتباع إجراءات نظام المخازن الحكومية وفق ماتنص عليه اللائحة التنفيذية لقانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية، وتتضمن استخدام مستندات المخازن وبموجبها يتم تسجيل كميات الموارد العينية وقيمها التقديرية في سجلات المخازن الرقابية المختلفة لحين التصرف فيها بالبيع أو الاستخدام أو التوزيع عيناً، وسواءً أكانت مودعة بالمخازن أو كأمانات لدى الغير، إضافة إلى إجراءات رقابية أخرى مثل تشكيل لجان عند الجرد أو عند البيع والمزايدة والمقايسة[1].

(2) يتم الاعتراف بالموارد العينية كإيراد بعد بيعها وتحصيل قيمتها نقدا إذا كانت بغرض البيع، وتسجل في هذه الحالة بثمن بيعها. وفي حال صرفها للاستخدام أو التوزيع أو لم تكن بغرض البيع كمشروع خدمي أو استشارات فنية، فيتم تقييمها بسعر السوق في تاريخ التصرف فيها أو استلامها، ويعترف بقيمتها بعد التقييم كإيراد ونفقة في وقت واحد مع توسيط حسابي مدينين ودائنين (مالية) أو (سلطة محلية).

---

[1] أنظر المجموعة الدفترية والمستندية للمخازن الحكومية - الوحدة الثالثة ص 114 -116

2-3. الرقابة على الموارد:

ترتكز ممارسة الرقابة المالية إلى مفاهيم وقواعد واسعة تحكمها وتنظمها تشريعات حكومية وإصدارات مهنية دولية ووطنية. هذه القواعد قد تكون إلزامية واجبة التطبيق أو اختيارية يسترشد بها في تنفيذ الإجراءات والمهام الرقابية على مختلف الأنشطة الحكومية.

2-3-1. الأحكام الرقابية على الموارد:

في إطار الرقابة على الموارد تتضمن التشريعات والنظم والقرارات والتعميمات اليمنية المختلفة العديد من الأحكام الرقابية من أهمها:

(1) عدم جواز إعفاء أي شخص من أداء الضرائب كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القوانين النافذة.

(2) لايجوز تخصيص مورد معين لمواجهة نفقة معينة إلا بقانون.

(3) التزام أجهزة ووحدات الحكومة المركزية والمحلية بتحصيل كافة الموارد المقدرة بموازناتها كحد أدنى مع العمل على تنميتها وفقاً للقوانين واللوائح والنظم والقرارات.

(4) تحصيل كافة مستحقات الدولة في مواعيدها، وكذا تحصيل كافة المتأخرات والمديونيات لدى الغير.

(5) توريد كافة الموارد المحصلة إلى الحسابات البنكية المختصة أولاً بأول.

(6) قيام الوحدات الحكومية عند الصرف من اعتماداتها باستقطاع أي ضرائب أو رسوم مستحقة وتوريدها إلى الحسابات البنكية المختصة.

(7) عدم الصرف من الموارد المحلية لغير أغراض تمويل تنفيذ خطط ومشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولايجوز إنفاق أي مبالغ منها لأغراض حزبية.

(8) عدم جواز الصرف من الموارد المشتركة والموارد العامة المشتركة كونها توزع كحصص للوحدات الإدارية.

(9) عدم جواز تجنيب أي مبلغ يخص الموارد العامة للدولة أو موارد السلطة المحلية سواءً لدى أمناء الصناديق أو في حسابات خاصة لدى البنك المركزي أو غيره.

(10) يجب تحرير حوافظ توريد نقدية إلى الخزينة في كل الأحوال عدا ماتسمح به القرارات واللوائح ذات العلاقة.

(11) عدم جواز الصرف من الموارد المحصلة نقداً بأي حال من الأحوال، ويجب إيداعها في الحسابات البنكية المختصة فوراً وبدون أي تأخير.

(12) عدم قبول أي شيك إلا إذا كان مقبول الدفع.

2-3-2. الإجراءات الرقابية على الموارد:

تتضمن الرقابة على الموارد تنفيذ إجراءات رقابية متنوعة بهدف تحقيق الكفاءة والفاعلية في تحصيل الإيرادات، والمحافظة على الموارد الاقتصادية وعدم هدرها، ومراجعة التشريعات والتعليمات والنظم والتأكد من كفايتها. ولتحقيق تلك الأهداف تركز الرقابة على الموارد على تنفيذ الإجراءات الرقابية الآتية:

(1) التأكد من تحصيل كافة إيرادات ومستحقات الدولة وفقاً للتشريعات النافذة.

(2) التأكد من حصر المبالغ التي لم يتم تحصيلها، وأنه يتم بذل الجهود الممكنة لتحصيلها.

(3) التأكد من عدم حدوث تنازل أو إعفاء من سداد موارد ومستحقات الدولة دون نص قانوني أو تصديق السلطات المخولة بذلك.

(4) التحقق من اتخاذ التدابير الكافية لرفع كفاءة تحصيل الموارد.

(5) المراجعة المستنديه لعمليات تحصيل الموارد.

(6) المراجعة المحاسبية للدفاتر والسجلات وصحة التوجيه المحاسبي لمعاملات الموارد.

2- المعالجات المحاسبية للموارد:

تتم المعالجات المحاسبية للموارد وفق عدة اتجاهات تتضمن:

(1) ***بحسب طرق التحصيل:*** حيث يتم تحصيل موارد الدولة بعدة طرق أهمها:

أ. *التحصيل النقدي:* أي تحصيل الموارد في صورة نقدية سائلة يتم إيداعها خزينة الجهة.

ب. *التحصيل بشيكات:* وذلك بتحصيل الموارد في صورة شيكات يتم إرسالها إلى البنك ليتولى إتمام عملية التحصيل.

ج. *التحصيل بالإيداع المباشر لدى البنك:* وفق هذه الطريقة يتم إيداع الموارد المحصلة مباشرة لدى البنك.

(2) ***بحسب السلطة الحكومية المستحقة للموارد:*** إن المكاتب والأجهزة التنفيذية الحكومية الملزمة بتطبيق دليل النظام المحاسبي الحكومي قد تكون تابعة إما لإحدى جهات السلطة المركزية أو إحدى الوحدات الإدارية للسلطة المحلية، لذا فالموارد العامة تتوزع إلى:

أ. *موارد السلطة المركزية:* وهي المبالغ التي يتم تحصيلها من قبل الجهات التابعة للسلطة المركزية أو السلطة المحلية ويتم توريدها لصالح جهات السلطة المركزية.

ب. *موارد السلطة المحلية:* وهي المبالغ التي يتم تحصيلها من قبل وحدات السلطة المحلية أو جهات السلطة المركزية وتوريدها لصالح وحدات السلطة المحلية.

(3) ***بحسب التبويب الاقتصادي لموارد الموازنة:*** وفقاً لهيكل حسابات الموازنة تبوب موارد الموازنة العامة اقتصادياً في ثلاث موازنات فرعية هي:

أ. *موارد التشغيل (الموارد الجارية):* وهي مبوبة في الثلاثة الأبواب الأولى.

ب. *موارد رأسمالية:* هي الموارد المبوبة في الباب الرابع: التصرف في الأصول غير المالية.

ج. *موارد تمويلية:* هي الموارد المبوبة في الباب الخامس: التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم.

وفي تناول المعالجات المحاسبية للموارد سوف يتم الأخذ بالاتجاه الثالث أي بحسب التبويب الاقتصادي وبما يسمح باستيعاب الاتجاهين الأخيرين.

1-3. موارد التشغيل (الموارد الجارية) الأبواب: الأول والثاني والثالث:

تعكس هذه الموارد مصادر الأموال المتوقع تحصيلها من قبل وحدات الحكومة العامة خلال سير نشاطها التشغيلي المعتاد، وتعبر مجتمعة عن موارد موازنة التشغيل، وهي مبوبة في الثلاثة الأبواب الآتية:

الباب الأول: الإيرادات الضريبية: ويتعلق بحسابات الإيرادات الضريبية بمختلف أنواعها استناداً للتشريعات المنظمة لها، كما يتضمن بعض الرسوم الحكومية التي تتعلق بمنح تراخيص استخدام السلع وتأدية الأنشطة.

الباب الثاني: المنح: يندرج تحت هذا الباب كافة المبالغ النقدية وغير النقدية (العينية والفنية) المتوقع الحصول عليها سواءً للسلطة المركزية أو المحلية كتحويلات بدون مقابل من الحكومات والمنظمات الأجنبية، ومن المستويات الحكومية الأخرى.

الباب الثالث: إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والتحويلات والمتنوعة: يندرج تحت هذا الباب كافة الموارد التشغيلية الأخرى بخلاف الإيرادات الضريبية والمنح والمتوقع الحصول عليها سواءً للسلطة المركزية أو المحلية.

ويعرض الملحق (2) التبويب الاقتصادي لحسابات كل باب على مستوى الفصول والبنود والأنواع، إضافة إلى شرح طبيعة تلك الحسابات والقواعد المرتبطة بها إن وجدت.

1-1-3. المعالجات المحاسبية العامة لموارد التشغيل:

يتم تحصيل موارد التشغيل (الموارد الجارية) سواء المخصصة لجهات السلطة المركزية أو للوحدات الإدارية بالسلطة المحلية بإتباع الإجراءات وطرق التحصيل السابق الإشارة إليها، ومن ثم إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة بحسب الخطوات الآتية:

(1) ***تحصيل الموارد نقداً:***

أ. *استلام الصندوق للموارد نقداً:* يجرى القيد الآتي:

		من حـ/النقدية إلى حـ/الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

ب. ***توريد المتحصلات النقدية من الصندوق إلى البنك:*** يجرى القيد الآتي:

		من حـ/البنك موارد (بالنسبة لجهات السلطة المركزية **أو:** من حـ/البنك موارد محلية (بالنسبة لوحدات السلطة المحلية) إلى حـ/النقدية

(2) ***التحصيل بشيكات:***

لأغراض إثبات ورقابة ومتابعة استلام وإرسال وتحصيل كافة المبالغ المحصلة من الغير في صورة شيكات، استحدث النظام ضمن مجموعة الحسابات النظامية الحسابات المتقابلة الآتية:

مدين	دائن
حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل	حـ/ الشيكات تحت التحصيل
حـ/ الشيكات الواردة المؤجلة	حـ/ الشيكات المؤجلة

وهما مجموعتا حسابات ذات غرض واحد، والفرق بين الشيكات تحت التحصيل والشيكات المؤجلة أن الأولى تستحق في نفس تاريخ استلامها، بينما تستحق الشيكات المؤجلة في تاريخ لاحق لتاريخ استلامها.

أيضاً أوجب النظام مسك سجل بياني يسمى "سجل حصر الشيكات الواردة للتحصيل/المؤجلة نموذج (43) حسابات" وذلك لحصر وإثبات بيانات الشيكات المستلمة والمرسلة للتحصيل والمؤجلة، والتأشير بإتمام عملية التحصيل من واقع إشعارات الإضافة البنكية أو كشف البنك.

بالنسبة للمعالجات المحاسبية لعمليات التحصيل بشيكات، فتتم وفق الثلاث الخطوات الآتية:

أ. ***استلام الشيك:*** يجرى القيد النظامي الآتي بغرض مراقبة ومتابعة تحصيل الشيك:

		من حـ/الشيكات الواردة للتحصيل/ أو الواردة المؤجلة إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل/ أو المؤجلة

ب. ***تحصيل الشيك:*** عند ورود إشعار البنك بتحصيل الشيك يجرى قيد التحصيل الآتي:

		من حـ/البنك موارد (بالنسبة لجهات السلطة المركزية) **أو:** من حـ/البنك موارد محلية (بالنسبة لوحدات السلطة المحلية) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

ج. ***عكس القيد النظامي***: يلي إثبات تحصيل الشيك عكس القيد النظامي كما يلي:

		من حـ/الشيكات تحت التحصيل/ أو المؤجلة إلى حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل/ أو الواردة المؤجلة

تمرين (1): تحصيل الموارد بشيكات:

في 2011/1/5م بافتراض أن إحدى الجهات حصلت موارد بشيكين الأول رقم 1234567 مسحوب على البنك الأهلي يستحق بتاريخ استلامه وذلك بمبلغ 90,000 ريال، والشيك الثاني رقم 5346751 مسحوب على البنك اليمني للإنشاء والتعمير مؤجل يستحق في 2011/2/5م وذلك بمبلغ 120,000 ريال فتم إرسالهما إلى البنك للتحصيل، وفي اليوم التالي ورد إشعار البنك بتحصيل الشيك الأول، كما تم تحصيل الشيك المؤجل بتاريخ استحقاقه وورد إشعار البنك بذلك.

والمطلوب: إجراء القيود المحاسبية الخاصة باستلام وتحصيل الشيكين. وذلك مرة بافتراض أنها تخص إحدى جهات السلطة المركزية، وأخرى بافتراض أنها تخص وحدة إدارية محلية.

<u>الحل:</u>

<u>أولا: القيود المحاسبية لدى جهة السلطة المركزية:</u>

مدين	دائن	البيان	التاريخ
  90,000 120,000	 90,000 120,000	من مذكورين حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل حـ/الشيكات الواردة المؤجلة إلى مذكورين حـ/ الشيكات تحت التحصيل حـ/الشيكات المؤجلة تحصيل شيك رقم 1234567 ، وشيك مؤجل رقم 5346751.	/1/5 2011
90,000	 90,000	من حـ/ البنك موارد إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إثبات تحصيل وإضافة الشيك رقم1234567	/1/6 2011
90,000	 90,000	من حـ/ الشيكات تحت التحصيل إلى حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل عكس القيد النظامي بتحصيل الشيك رقم 1234567	/1/6 2011

مديــــن	دائــــن	البيــــــــان	التاريخ
120,000	120,000	من حـ/ البنك موارد إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إثبات تحصيل وإضافة الشيك رقم5346751	2/5/ 2011
120,000	120,000	من حـ/الشيكات المؤجلة إلى حـ/الشيكات الواردة المؤجلة عكس القيد النظامي بتحصيل الشيك المؤجل رقم 5346751	2/5/ 2011

ثانيا: القيود المحاسبية لدى وحدة إدارية بالسلطة المحلية:

- عند استلام الشيكين وإرسالهما إلى البنك للتحصيل يتم إجراء نفس القيد النظامي السابق.
- عند وصول إشعار الإضافة البنكي بتحصيل الشيكين أو أحدهما ، يجرى القيد الآتي:

210,000	210,000	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	

مع مراعاة أن يكون القيد بحسب التسلسل التاريخي لتحصيل الشيكات.

- عكس القيد النظامي الخاص بالشيكات تحت التحصيل والشيكات المؤجلة بنفس ماتم لدى السلطة المركزية.

(3) *التحصيل بالاستقطاع من مستحقات الغير لدى الجهة والإيداع المباشر:*

يتم لدى جهات السلطة المركزية وأيضاً لدى الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية تحصيل الموارد بالاستقطاع من مستحقات الغير لدى الجهة ، وقد تكون المبالغ المستقطعة لمصلحة الجهة نفسها أو لجهات أخرى. وبموجب هذه الطريقة يتم التحصيل من خلال الإيداع المباشر للموارد في الحساب البنكي الخاص بالجهة التي تم الاستقطاع أو التحصيل أو الخصم لصالحها دون الحاجة لتدخل خزينة الجهة في عملية التحصيل. وتعتبر هذه الطريقة أسلوب العصر الحديث للمعاملات المالية الحكومية ، وأفضل طرق لتحصيل الموارد العامة. وفي اليمن تتبع هذه الطريقة في تحصيل وإثبات الكثير من موارد الموازنة العامة من أبرزها :

أ. متحصلات ضرائب الدخل المستقطعة من مستحقات الغير مثل ضريبة المرتبات والأجور ، والمبالغ المحصلة تحت حساب ضريبة الأرباح، ومتحصلات ضريبة المبيعات في المنافذ الجمركية. الجدير بالإشارة أن عملية الاستقطاع تتم بشكل فوري ومباشر ، حيث تقوم الجهة الحكومية أو الوحدة الإدارية عند تنفيذ عملية صرف معينة بتجزئة مبلغ المعاملة على

عدة شيكات أحدها يمثل صافي مستحقات المستفيد وبقية الشيكات تمثل استقطاعات لصالح الجهة أو جهات أخرى، وعند صرف أو خصم الشيكات من قبل البنك المركزي يجب أن تقدم كافة الشيكات مرة واحدة، وبدوره يقوم البنك بإضافة قيمة الشيكات المستقطعة لحساب موارد الجهة المستقطع لصالحها.

ب. متحصلات الموارد العامة التي يتولاها البنك المركزي مثل، عائدات بيع حصة الحكومة من النفط المصدر للخارج، حيث يتولى البنك المركزي تحصيل القيمة باعتمادات مستندية مفتوحة مع بنوك خارجية. أيضاً قد يقوم البنك المركزي بتحصيل موارد أخرى من خلال الخصم مباشرة من أرصدة جهات ووحدات عامة أو خاصة لديه أو لدى البنوك المحلية - بعد موافقتها بالطبع - مثل التحويلات لوحدات السلطة المحلية، ومتحصلات حصة الحكومة من فائض أرباح المؤسسات العامة والمختلطة.

ج. قد تقوم بعض جهات ووحدات الحكومة بالتحصيل من خلال قيام المتعاملين أنفسهم بإيداع النقدية أو الشيكات المقدمة من قبلهم مباشرة لدى البنك أو البريد بدلا من الخزينة مع ضرورة إعداد حافظة توريد نقدية/شيكات إلى البنك على مستوى كل متعامل.

في جميع تلك الحالات لايوجد حاجة لتدخل خزينة الجهة المستفيدة، حيث يقوم البنك المركزي بإضافة المبلغ المستقطع أو المخصوم أو المحصل إلى حساب البنك موارد الخاص بالجهة أو الجهات المستقطع أو المحصل أو المخصوم لصالحها وإبلاغها بإشعار الإضافة، وبموجب هذا الإشعار تقوم تلك الجهات بالقيد مباشرة وكما يلي:

		من حـ/البنك موارد (بالنسبة لجهات السلطة المركزية) **أو:** من حـ/البنك موارد محلية (بالنسبة لوحدات السلطة المحلية) إلى حـ/الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

2-1-3. موارد الحسابات الجارية:

هي المبالغ التي لا تخص موارد الموازنة العامة وليست أمانات للغير، حيث تتطلب فتح حساب بنكي جاري خاص بها بعيداً عن حسابات الموازنة وذلك لاستخدامه في إيداع مبالغها والصرف منها للأغراض المخصصة أو المحددة قانوناً،[2] وتتركز تلك الموارد في النوعين الآتيين:

(أ) المنح الأجنبية المشروطة إذا اقتضت الاتفاقية المبرمة مع الجهة المانحة على ذلك.

---

[2] انظر التوضيح السابق للحسابات خارج الموازنة في الوحدة الثالثة ص

(ب) الموارد الخاصة التي تقوم بعض الجهات الحكومية بتحصيلها استناداً إلى قوانين أو لوائح أو قرارات تخولها تحصيل مثل هذه الموارد وتنظم أوجه إنفاقها في الأغراض المخصصة من أجلها. ومن هذه الموارد على سبيل المثال لا الحصر مايلي:

(1) مايتم خصمه بنسبة 12٪ من موارد الزكاة للعمال (العاملين عليها) تنفيذاً لقانون الزكاة، وذلك من قبل الإدارة العامة للموارد الزكوية وفروعها في الوحدات الإدارية.

(2) ماتقوم بتحصيله وزارة الثروة السمكية بنسبة 10٪ من رسوم وعائدات الصيد البحري وفقاً لقانون الاصطياد.

(3) الحوافز والغرامات القانونية المنصوص عليها في قانون الجمارك والقوانين الضريبية.

(4) نسبة 30٪ التي تتقاضاها وزارة النقل من قيمة الموارد المحصلة بمعرفتها.

(5) ما تقوم بتحصيله الجامعات الحكومية من رسوم أنشطة ورسوم دراسية للنفقة الخاصة أو نظام التدريس الموازي والرسوم الأخرى التي لا تخص موارد الموازنة.

(6) الدعم الشعبي الذي تقوم بتحصيله المستشفيات والوحدات والمراكز الصحية.

(7) مساهمة المجتمع الذي تقوم بتحصيله مختلف المدارس التابعة لوزارة التربية والتعليم.

(8) الرسوم الدراسية ورسوم التسجيل وغيرها من الرسوم التي يتم تحصيلها من الملتحقين في المعهد الوطني للعلوم الإدارية وكليات المجتمع والمعاهد الحكومية الأخرى.

(9) ما تقوم بتحصيله مصلحة الهجرة والجوازات بنسبة 30٪ وفقاً للقانون المحدد لذلك، وكذا ماتقوم بتحصيله مصلحة الأحوال المدنية والسجل المدني عند تقديم خدماتها.

وفقاً لذلك وتطبيقا لنظرية الأموال المخصصة لابد من المحاسبة عن هذا النوع من الموارد باعتباره مالٍ أو وحدة محاسبية مستقلة يجب أن يتم من خلال مسك مجموعة دفترية مستقلة، ووفقاً للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن يتم مواجهة هذه المعاملات من خلال فتح حساب بنكي مستقل يستخدم لتوريد هذه الموارد والصرف منه في الأغراض المخصصة لها، يسمى "حـ/ بنك حسابات جارية" والقيد على حساب مقابل له يسمى" حـ/ الحسابات الجارية".

وفيما يأتي توضيح المعالجات المحاسبية لمتحصلات موارد الحسابات الجارية. علما أنها تتم بنفس الصورة لدى كل من جهات السلطة المركزية ووحدات السلطة المحلية.

(1) <u>*عند التحصيل نقداً:*</u>

		من حـ/ النقدية إلى حـ/ الحسابات الجارية

(2) *عند توريد النقدية إلى البنك:*

من حـ/ البنك حسابات جارية إلى حـ/ النقدية		

(3) *عند التحصيل بالتوريد المباشر إلى البنك عبر المكلفين بأدائها:*

من حـ/ البنك حسابات جارية إلى حـ/ الحسابات الجارية		

(4) *عند التحصيل بشيكات*: وتتم وفق الثلاث الخطوات التالية:

أ. استلام الشيك وإرساله للتحصيل: يجرى قيد نظامي لإثبات أن الشيك تحت التحصيل بنفس القيد السابق المتبع في تحصيل شيكات موارد الموازنة العامة.

ب. عند وصول إشعار الإضافة من البنك يجرى القيد الآتي:

من حـ/ البنك حسابات جارية إلى حـ/ الحسابات الجارية		

ج. عكس القيد النظامي الخاص بالشيكات تحت التحصيل.

3-1-3. موارد المنح:

تختلف المعالجات المحاسبية للمنح بحسب طبيعتها (نقدية أو عينية)، وبحسب القيود المفروضة عليها (مخصصة أو غير مخصصة). كما تمر عملية الحصول على المنح سواء من حكومات خارجية أو من مقيمين وغير مقيمين بعدة خطوات تتطلب معالجة محاسبية في كل خطوة منها، وذلك على النحو الآتي:

(1) ***الإبلاغ عن تقديم المنحة والأغراض التي قدمت لها:*** عقب التوقيع على الاتفاقية أو البروتوكول الخاص بالمنحة وسواءً كانت المنحة نقدية أو عينية أو سلعية أو فنية، يتم تقييمها وإثبات إجمالي قيمة المنحة بالقيد المحاسبي الرقابي الإحصائي الآتي:

من حـ/مراقبة متحصلات المنح إلى حـ/ المنح		

(2) ***استلام المنحة:*** تختلف المعالجة المحاسبية لاستلام المنحة بحسب طبيعتها نقدية أم غير نقدية (عينية أو فنية)، وكما يلي:

أ. ***المنح النقدية:*** تتقسم المنح النقدية في نوعين:

الأول: المنح النقدية غير المخصصة: هي المنح المقدمة نقداً وغير مشروطة بأي قيود من قبل المانح، وبالتالي تضاف مباشرة إلى موارد الموازنة. وتتم المعالجات المحاسبية لهذا النوع بالقيدين المحاسبيين الآتيين:

أ. *إثبات إضافة قيمة المنحة أو جزء منها إلى حساب البنك الموارد:*

		من حـ/ البنك موارد إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

ب. *عكس القيد الرقابي الإحصائي رقم (1) أعلاه بقيمة المبلغ المحصل:*

		من حـ/المنــح إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح

الثاني: المنح النقدية المخصصة: هي المنح النقدية المشروطة بقيود معينة يحددها المانح، كأن يشترط صرفها لغرض محدد ومتفق عليه مسبقاً. ويتطلب هذا النوع فتح حساب جاري ليودع فيه مبلغ المنحة النقدية ليتم الصرف منه في الغرض الذي يشترطه المانح. وتجري المعالجة المحاسبية على النحو الآتي:

ج. *إضافة قيمة المنحة إلى الحساب الجاري:*

		من حـ/ البنك حسابات جارية إلى حـ/الحسابات الجارية

د. *عكس القيد الرقابي الإحصائي الخاص بالمنح:* يتم عكس القيد الرقابي الإحصائي السابق رقم (1) أعلاه بمقدار المبلغ المورد من قيمة المنحة:

		من حـ/المنــح إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح

ه. *الصرف من المنحة المودعة في الحساب الجاري*: عند صرف أي مبلغ من المنحة المخصصة، يتم إثبات ذلك بالقيد الآتي:

		من حـ/ الحسابات الجارية إلى حـ/ البنك حسابات جارية

و. ***إقفال معاملات الحسابات الجارية في حسابات الموازنة***: يتم في نهاية كل فترة وبما لايتجاوز نهاية الشهر إقفال عمليات الحسابات الجارية الخاصة بالمنح في حسابي موارد واستخدامات الموازنة بمقدار المبالغ الفعلية المحصلة والمنصرفة منها وكما يلي:

ز.

		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/الدائنين - مالية (بالنسبة لجهات السلطة المركزية) **أو**: إلى حـ/الدائنين - سلطة محلية (بالنسبة لوحدات السلطة المحلية)
		من حـ/ المدينين - مالية (بالنسبة لجهات السلطة المركزية) **أو**: من حـ/ المدينين - سلطة محلية (بالنسبة لوحدات السلطة المحلية) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

❖ يمكن دمج القيدين السابقين معا بقيد واحد مركب.

ثانياً: المنح غير النقدية (العينية أو الفنية): وهذه المنح تتم في الثلاث الصور الآتية:

(1) ***منح عينية سلعية (بغرض البيع) مخصصة:*** يتطلب هذا النوع بيعها وإيداع حصيلة البيع في حساب جاري لدى البنك للصرف منه في الغرض الذي يشترطه المانح، في هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية بنفس القواعد المتبعة مع المنح النقدية المخصصة.

(2) ***منح عينية سلعية غير مخصصة:*** يتيح هذا النوع من المنح أن تتصرف الدولة في المنحة بالطريقة التي تراها مناسبة، من ذلك أن يتم بيعها وإضافة حصيلة البيع للخزينة العامة، في هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية بنفس القواعد المتبعة مع المنح النقدية غير المخصصة. كما يمكن للدولة توزيعها أو استخدامها عينا بمعرفة جهات حكومية معينة، في هذه الحالة تعالج محاسبياً بالطريقة المتبعة مع المنح العينية الرأسمالية والفنية الموضحة في النوع الثالث الآتي.

(3) ***المنح العينية الرأسمالية والفنية:*** عند استلام المنح العينية (آلات، معدات، أثاث) أو مشروع كامل تم تنفيذه من قبل الجهة المانحة وبعد استكمال إجراءات نقل الملكية للجهة، وكذا عند حصول الجهة على المنحة الفنية، والمنح العينية السلعية غير المباعة، فيتم تقييم المنحة وإثباتها بقيود محاسبية كموارد واستخدامات مع توسيط حـ/ مدينين ودائنين (مالية) أو (سلطة محلية) بحسب الأحوال، وذلك على النحو الآتي:

أ. *إثبات قيمة المنح العينية أو الفنية بعد تقييمها في حـ/ الموارد:*

من حـ/ المدينين - مالية (بالنسبة لجهات السلطة المركزية) **أو:** من حـ/ المدينين - سلطة محلية (بالنسبة لوحدات السلطة المحلية) إلى حـ/المـوارد (باب/فصل/بند/نوع)		

ب. *إثبات قيمة المنح العينية أو الفنية في حـ/ الاستخدامات:*

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/الدائنين - مالية (بالنسبة لجهات السلطة المركزية) إلى حـ/الدائنين - سلطة محلية (بالنسبة لوحدات السلطة المحلية)		

(3) *عكس القيد الرقابي الإحصائي:* وفي كل الحالات وعقب استلام المنحة أو جزء منها يتم عكس القيد الرقابي الاحصائي السابق إجراؤه عند توقيع الاتفاقية وذلك بالقيد الآتي:

من حـ/المنـح إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح		

تمرين (2): المنح الخارجية:

في 5 يناير 2012م وقعت الحكومة اليمنية ممثلة بوزارة التخطيط والتنمية اتفاقية تعاون مع حكومة ألمانيا الاتحادية قضت بتقديم ألمانيا حزمة منح نقدية وعينية متنوعة لليمن خلال السنة المالية 2012م وذلك بمبلغ 25 مليون يورو(¥). وخلال السنة قدمت ألمانيا المنح الآتية:

(1) في 3/25 قدمت 5 ملايين¥ نقدا أودعت البنك وذلك لدعم العجز في الموازنة العامة.

(2) في 6/28 قدمت تجهيزات ومعدات طبية لمستشفى الثورة بتعز قدرت قيمتها بمبلغ 7ملايين¥، إضافة إلى التكفل بأجور 5 أطباء ألمان لمدة تسعة أشهر بمبلغ 1,5 مليون¥.

(3) في 9/22 قدمت 4 ملايين ¥ نقدا لمشروع طريق صرواح - مأرب المتوقع بدء تنفيذه السنة القادمة، وقد أودع المبلغ في حساب بنكي خاص.

(4) في 10/5 قدمت مواد غذائية متنوعة قدرت قيمتها بمبلغ 6 ملايين¥ وتم الاتفاق على توزيع 60٪ منها عيناً لمستحقي الرعاية الاجتماعية، وماتبقى يتم بيعه وتورد حصيلة البيع للخزينة العامة، هذا وقد تم بيع الجزء المتبقي بمبلغ 650 مليون ريال.

فإذا علمت أن:

(1) تتولى وزارة التخطيط كافة إجراءات الاستلام والإدارة والتسجيل المحاسبي لتلك المنح.

(2) يتم احتساب سعر صرف ثابت لليورو بمبلغ 250 ريالاً/ 1يورو¥.

فالمطلوب:

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة بدفاتر وزارة التخطيط والتنمية وذلك وفقا لقواعد النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

ثانياً: الترحيل إلى حـ/ المنح وإظهار رصيده النهائي.

ثالثاً: بافتراض أن الكمية المتبقية من منحة المواد الغذائية ضمن الفقرة (4) قد تقرر بيعها وتخصيص حصيلة البيع لدعم شراء وصيانة أثاث مدرسي، فما الإجراء الواجب إتباعه وما القيد المحاسبي اللازم لذلك؟

الحل:

إيضاحات حول الحل:

		المبلغ (مليون ريال)
1. قيمة المنح المقدمة من ألمانيا المتفق عليها = 25 مليون ¥ × 250 ريال	=	6,250
2. قيمة المنحة النقدية لدعم الموازنة = 5 ملايين ¥ × 250 ريال	=	1,250
3. قيمة المنحة المقدمة لمستشفى الثورة بتعز = 7 +1,5= 8,5 ملايين ¥ × 250 ريال	=	2,125
4. قيمة المبلغ المودع في البنك منحة طريق صرواح - مارب= 4 ملايين ¥ × 250 ريال	=	1,000
5. قيمة الـ 60٪ من منحة المواد الغذائية = 6 ملايين ¥ × 60٪ ×250 ريال	=	900
6. القيمة التقديرية للمتبقي من منحة المواد الغذائية= 6ملايين¥ ×40٪ ×250 ريال	=	600
7. حصيلة بيع المتبقي من منحة المواد الغذائية (تودع في الخزينة العامة)	=	650
يتم القيد بحصيلة البيع الفعلية والتي تزيد عن القيمة التقديرية بمقدار 50 مليون ريال		
8. إجمالي قيمة منحة المواد الغذائية = 900 مليون ريال + 650 مليون ريال	=	1,550

أولا: قيود اليومية بدفاتر وزارة التخطيط والتنمية: (المبالغ بملايين الريالات)

مديـــن (مليون ريال)	دائـــن (مليون ريال)	البيــــــــان	التاريخ
6,250		من حـ/مراقبة متحصلات المنح	1/5
	6,250	إلى حـ/ المنح	
		إثبات قيمة المنح الخارجية المتفق عليها مع ألمانيا (إيضاح 1)	
1,250		من حـ/ البنك موارد	3/25
	1,250	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		استلام المنحة الألمانية النقدية لدعم الموازنة (غير مخصصة) (إيضاح 2)	
1,250		من حـ/ المنح	3/25
	1,250	إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح	

	عكس القيد النظامي بمقدار المنحة النقدية (إيضاح 2)		
6/28	من حـ/المدينين (مالية) إلى حـ/المـوارد (باب/فصل/بند/نوع) إثبات قيمة المنحة المقدمة لمستشفى الثورة بتعز في صورة تجهيزات ومعدات طبية + أجور 5 أطباء ألمان عن 9 أشهر في جانب الموارد. (إيضاح 3)	2,125	2,125
6/28	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/الدائنين(مـالية) إثبات قيمة المنحة الألمانية لمستشفى الثورة بتعز في صورة تجهيزات ومعدات طبية + أجور5 أطباء عن 9 أشهر في جانب الاستخدامات. (إيضاح 3)	2,125	2,125
6/28	من حـ/ المنح إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح عكس القيد النظامي بالمنحة العينية لمستشفى الثورة بتعز (إيضاح 3)	2,125	2,125
9/22	من حـ/ البنك حسابات جارية إلى حـ/الحسابات الجارية إيداع المنحة الألمانية لمشروع طريق صرواح – مأرب (إيضاح 4)	1,000	1,000
9/22	من حـ/ المنح إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح عكس القيد النظامي بمنحة مشروع طريق صرواح - مأرب (إيضاح 4)	1,000	1,000
10/5	من مذكورين حـ/المدينين (مالية) حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى مذكورين حـ/المـوارد (باب/فصل/بند/نوع) حـ/الدائنين(مـالية) إثبات قيمة الـ 60٪ من منحة المواد الغذائية الموزعة عينا (إيضاح 5)	 900 900	 900 900
10/5	من حـ/ البنك موارد إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) توريد حصيلة بيع ماتبقى من منحة المواد الغذائية إلى البنك (إيضاح 7)	650	650
10/5	من حـ/ المنح إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح عكس القيد النظامي بمنحة المواد الغذائية العينية والمباعة (إيضاح 8)	1,550	1,550

ثانياً: تصوير حـ/ المنح: (المبالغ بالملايين)

مدين — حـ/ المنح — دائن

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
1,250	إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح	3/25	6,250	من حـ/مراقبة متحصلات المنح	1/5
2,125	إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح	6/28			
1,000	إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح	9/22			
1,550	إلى حـ/مراقبة متحصلات المنح	10/5			
325	**رصيد مرحل**				
6,250	**إجمالي**		**6,250**	**إجمالي**	
			325	**رصيد منقول**	

ثالثاً: بافتراض أن تكون بقية منحة المواد الغذائية المباعة مخصصة (مشروطة):

الإجراء: يتم إيداع المبلغ في حساب بنكي جاري للإنفاق منه على الغرض المخصص له والمتمثل في شراء وصيانة الأثاث المدرسي، وبعد الإيداع يجرى القيد الآتي:

مديـــن	دائـــن	البيـــــان	التاريخ
650		من حـ/ البنك حسابات جارية	10/5
	650	إلى حـ/الحسابات الجارية	
		إيداع حصيلة بيع المواد الغذائية في حساب خاص	

3-1-4. الموارد المالية للسلطة المحلية:

تتألف الموارد المالية للسلطة المحلية وفقاً لقانون السلطة المحلية من خمسة مصادر الأول: الموارد المحلية التي تحصلها الوحدة الإدارية لصالحها. أما الأربعة الأخرى فتتمثل في حصص الوحدات الإدارية من الموارد المشتركة على مستوى المحافظة، والموارد العامة المشتركة، والدعم المقدم من السلطة المركزية للنشاط الجاري، والدعم المقدم من السلطة المركزية للنشاط الرأسمالي. وحتى يتم تنفيذ ذلك محاسبيا خصص النظام حسابات الفصل الثالث من الباب الثاني لتلك الموارد وذلك تحت مسمى حـ/ منح لمستويات حكومية أخرى.

وفيما يلي توضيح لطبيعة موارد السلطة المحلية وإجراءات تحصيلها وتوزيعها والمعالجات المحاسبية المرتبطة بذلك:

(1) الموارد المحلية للمديرية:

هي الموارد المحددة والمخصصة قانونا للمديرية وتحصل في المديرية ولصالحها.

الإجراءات والمعالجات المحاسبية للموارد المحلية: لا تختلف الإجراءات والمعالجات المحاسبية لهذا النوع من موارد السلطة المحلية عن مثيلتها لدى وحدات السلطة المركزية سواءً كانت نقداً أو شيكات، وذلك لكونها موارد محصلة لصالح المديرية نفسها التي قامت بالتحصيل. والاختلاف الوحيد يتمثل في اسم حساب البنك حيث يسمى بالنسبة لوحدات السلطة المحلية "حـ/البنك موارد محلية"، في حين يسمى بالنسبة لجهات السلطة المركزية "حـ/البنك موارد".

(2) الموارد المشتركة على مستوى المحافظة:

هي الموارد المحددة والمخصصة قانونا كموارد مشتركة لصالح المحافظة ككل والتي تحصل من قبل مختلف مديريات المحافظة. وهذه الموارد يتم توزيعها فيما بعد وفقا للنسب الآتية:

25٪ لصالح المديرية التي قامت بالتحصيل.

25٪ لصالح نشاط المحافظة.

50٪ توزع على بقية مديريات المحافظة بالتساوي.

ويتبع في تحصيل ومراقبة وتسجيل وتوزيع الموارد المشتركة بعض القواعد التي جاءت لتتوافق مع سلطات وصلاحيات وآلية تحصيلها وتوزيعها المنصوص عليها في قانون السلطة المحلية. والآتي تلخيصٌ لذلك:

أولاً: إجراءات تحصيل ومراقبة وتوزيع الموارد المشتركة:

(1) تتولى المديريات تحصيل الموارد المشتركة على مستوى المحافظة وباتباع الإجراءات والقواعد السابق توضيحها، وسواءً كانت نقداً أو شيكات، على أن تقوم بتوريدها إلى حـ/البنك موارد مشتركة.

ولأغراض مراقبة ومتابعة المديرية للموارد المشتركة يتم لدى الوحدة الحسابية بالمديرية فتح سجل بياني يسمى *"سجل الموارد المشتركة بالمديرية"*، يبين فيه الموارد المشتركة حسب تبويبها الاقتصادي (باب/فصل/بند/نوع) وعلى مستوى كل مكتب وإبلاغ المحافظة بكشف في نهاية كل فترة معينة بذلك.

(2) تتولى المحافظة مسؤولية توزيع الموارد المشتركة وفقاً للنسب المحددة قانوناً، ولذا يتم استخدام حـ/ البنك موارد مشتركة كحساب وسيط لإيداع وتوزيع الموارد المشتركة فقط، على أن يخضع هذا الحساب لسلطة وصلاحية المحافظة فقط.

ولأغراض مراقبة ومتابعة المحافظة للموارد المشتركة يتم لدى الوحدة الحسابية بالمحافظة فتح سجل بياني يسمى *"سجل تحليلي للموارد المشتركة في المحافظة نموذج (54) حسابات"*، يثبت فيه حصيلة الموارد المشتركة الموردة من كل مديرية، ومقدار حصة كل وحدة إدارية وفقا للنسب المحددة بقانون السلطة المحلية.

ثانيا: المعالجات المحاسبية للموارد المشتركة:

(1) *تحصيل المديريات للموارد المشتركة نقداً:*

أ. عند تحصيل المديرية للموارد المشتركة نقداً وإيداعها بخزينة المديرية، يجرى القيد الآتي بدفاتر المديرية:

		من حـ/النقدية إلى حـ/الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3)

ب. عقب ذلك تقوم المديرية بإيداع مبالغ الموارد المشتركة المحصلة نقدا بخزينتها في حـ/ البنك موارد مشتركة والذي يخضع لسلطة وصلاحية المحافظة، وبالتالي فإن حـ/ البنك موارد مشتركة والحساب المقابل له وهو حـ/ الموارد المشتركة لايظهران بدفاتر المديرية إطلاقاً، وإنما في دفاتر المحافظة فقط.

ج. بغرض إثبات وتأكيد قيام أمين صندوق المديرية بإيداع الموارد المشتركة في البنك، ولأغراض رقابة ومتابعة المديرية لحصتها من الموارد المشتركة والمحددة قانوناً بـ (25٪)، فسوف تقوم بإثبات ذلك محاسبياً بجعل حـ/الموارد مديناً، و حـ/ النقدية دائنا، وهو عبارة عن عكس للقيد السابق الخاص بالتحصيل.

د. باعتبار أن المحافظة هي الجهة المسؤولة عن مسك حـ/ البنك موارد مشتركة، فإنها بدورها تقوم بإثبات كافة المبالغ المودعة من قبل المديريات في هذا الحساب. وسوف تظهر تلك المعالجات المحاسبية بدفاتر المحافظة وبدفاتر المديرية على النحو الآتي:

المعالجة المحاسبية في دفاتر المحافظة			المعالجة المحاسبية في دفاتر المديرية		
		من حـ/البنك موارد مشتركة إلى حـ/ موارد مشتركة مديرية......... مديرية.........			من حـ/الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3) إلى حـ/النقدية

(2) *تحصيل المديريات للموارد المشتركة بشيكات:*

أ. *استلام وإرسال الشيك للتحصيل:* تقوم المديرية بإثبات ذلك بالقيد النظامي الآتي:

		من حـ/الشيكات الواردة للتحصيل/ أو المؤجلة إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل/ أو المؤجلة

ب. *تحصيل الشيك:* بعد تحصيل الشيك وتوريده في حـ/ البنك موارد مشتركة المفتوح باسم المحافظة، يتم إجراء القيدين الآتيين في دفاتر كل من المديرية والمحافظة:

المعالجة المحاسبية في دفاتر المحافظة			المعالجة المحاسبية في دفاتر المديرية		
		من حـ/البنك موارد مشتركة إلى حـ/موارد مشتركة. مديرية......... مديرية.........			من حـ/الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3) إلى حـ/الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3)

❖ ويلاحظ أن المعالجة المحاسبية بدفاتر المديرية أظهرت حـ/ الموارد مرة مدين وأخرى دائن، وسبب ذلك يعود بالدرجة الأساس لأغراض احتساب ورقابة ومتابعة المديرية لحصتها من الموارد المشتركة المحددة في القانون بـ 25٪. وفي رأينا أن استخدام حـ/ الموارد كحساب وسيط لإثبات تحصيل الموارد المشتركة يتعارض مع قواعد التسجيل المحاسبي ويشوه البيانات المحاسبية للموارد ويضعف الرقابة عليها، وكان الأجدر بالنظام استحداث حساب آخر وسيط لاستخدامه في إثبات تحصيل وإيداع الموارد المشتركة.

ج. *عكس القيد النظامي:* يلي تحصيل الشيك تقوم المديرية بعكس القيد النظامي السابق:

		من حـ/الشيكات تحت التحصيل/ أو المؤجلة إلى حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل/ أو المؤجلة

(3) <u>*توزيع الموارد المشتركة:*</u>

تقوم الهيئة الإدارية لمجلس محلي المحافظة وبشكل دوري (كل ثلاثة أشهر) بإقرار توزيع الموارد المشتركة المتجمعة في حـ/ البنك موارد مشتركة بين الوحدات الإدارية بالمحافظة (مجلس محلي المحافظة + مديريات المحافظة) وذلك بحسب النسب المذكورة سابقاً، ومن ثم مخاطبة البنك المركزي بشأن ذلك، وبعد ورود إشعارات البنك يتم إجراء القيدين المحاسبيين الآتيين بدفاتر المحافظة ودفاتر كل مديرية من مديريات المحافظة:

المعالجة المحاسبية في دفاتر المحافظة			المعالجة المحاسبية في دفاتر المديرية		
		من حـ/ موارد مشتركة مديرية......... مديرية......... إلى حـ/ البنك موارد مشتركة			من ح/ البنك موارد محلية إلى حـ/الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3)

(3) المواد العامة المشتركة:

هي الموارد التي يتم جبايتها وتحصيلها مركزياً من قبل الجهات المكلفة بذلك قانوناً لصالح عموم الوحدات الإدارية المحلية وتتمثل في المفردات الآتية:

أ. الرسوم المفروضة على تذاكر السفر الجوية والبحرية.

ب. الرسم المقرر على كل برميل بترول أو ديزل أو جاز يباع للمحطات.

ج. 30٪ من الموارد السنوية للصناديق الآتية:

- صندوق صيانة الطرق.
- صندوق تشجيع الإنتاج الزراعي والسمكي.
- صندوق رعاية النشء والشباب والرياضة.

وتتولى وزارة الإدارة المحلية وبشكل دوري توزيع الموارد العامة المشتركة على الوحدات الإدارية (محافظات ومديريات) بناءً على الأسس والمعايير السنوية المقرة من مجلس الوزراء.

وبغرض المراقبة والمتابعة تقوم الوحدة الحسابية بديوان عام وزارة الإدارة المحلية، بالإضافة إلى الترحيل في الدفاتر المحاسبية ذات العلاقة، بفتح سجلات بيانية تتضمن:

- *سجل مراقبة الموارد العامة المشتركة على تذاكر السفر البحرية والجوية نموذج(53) حسابات.*
- *سجل مراقبة الموارد العامة المشتركة المستحقة نموذج (52) حسابات*، يثبت فيه جميع المبالغ المحصلة كموارد عامة مشتركة حسب مصادر تحصيلها وما تم توزيعه منها كحصص للوحدات الإدارية.

المعالجات المحاسبية للموارد العامة المشتركة:

تجري المعالجات المحاسبية للموارد العامة المشتركة على النحو الآتي:

أ. *توريد الموارد العامة المشتركة:*

عند توريد الموارد العامة المشتركة المحصلة إلى البنك وورود إشعار الإضافة يتم إثبات ذلك في دفاتر وزارة الإدارة المحلية بالقيد المحاسبي الآتي:

		من حـ/ البنك موارد عامة مشتركة إلى حـ/ الموارد العامة المشتركة

❖ **تنبيه:** إن حـ/ البنك موارد عامة مشتركة، و حـ/ الموارد العامة المشتركة لايظهر ان إلا بدفاتر وزارة الإدارة المحلية فقط.

ب. *توزيع الموارد العامة المشتركة:*

بعد توزيع الموارد العامة المشتركة على وحدات السلطة المحلية ووصول إشعارات الخفض والإضافة تجرى القيود المحاسبية الآتية في دفاتر كل من وزارة الإدارة المحلية والوحدات الإدارية للسلطة المحلية المستفيدة:

المعالجة المحاسبية في دفاتر وزارة الإدارة المحلية			المعالجة المحاسبية في دفاتر المديرية		
		من حـ/ الموارد العامة المشتركة مديرية......... مديرية......... إلى حـ/ البنك موارد عامة مشتركة			من ح/ البنك موارد محلية إلى حـ/الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع2)

(4) الدعم المركزي:

هو ما تخصصه الدولة من دعم مالي سنوي لكافة الوحدات الإدارية، ويتكون من:

أ. *__الدعم المركزي الجاري:__* وهو ما يتم تخصيصه للوحدات الإدارية كنفقات تشغيلية.

ب. *__الدعم المركزي الرأسمالي:__* وهو ما يتم تخصيصه للوحدات الإدارية كنفقات رأسمالية. ولأغراض المراقبة والمتابعة يتم لدى الوحدات الحسابية بالمحافظات فتح سجل بياني يسمى *"سجل تحليلي لحصص الوحدات الإدارية من الدعم المركزي الرأسمالي نموذج (49) حسابات*، يثبت فيه المبالغ المخصصة والمعتمدة في الموازنة كدعم رأسمالي، والحصص المستحقة، والحصص المحصلة والمحولة، والرصيد المتبقي مما تم اعتماده في الموازنة وذلك على مستوى كل مديرية.

المعالجات المحاسبية للدعم المركزي:

تختلف المعالجة المحاسبية للدعم المركزي لدى وحدات السلطة المحلية تبعاً لنوع الدعم (استخدامات جارية أو استخدامات رأسمالية)، أما في السلطة المركزية فيعتبر الدعم من الاستخدامات. والقيود المحاسبية الآتية توضح المعالجة المحاسبية للدعم المركزي بنوعية بدفاتر وحدات السلطة المحلية:

الدعم المركزي الجاري			الدعم المركزي الرأسمالي		
		من حـ/ المدينين(مالية) إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند1/نوع1)			من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع1)

إن سبب الاختلاف في معالجة نوعي الدعم المركزي يعود إلى اختلاف غرض الإنفاق، واختلاف مصدر التخصيص واختلاف درجة الصلاحيات الممنوحة للوحدة تجاه كل منهما، فضلاً عن تطبيق أحكام قانون السلطة المحلية، وتطبيق أيضاً لمفاهيم نظرية الأموال المخصصة والتي تتطلب التعامل مع كل منهما باعتباره مال مستقل. والآتي توضيح لذلك:

أولاً: الدعم المركزي الرأسمالي: يخصص للإنفاق الرأسمالي، ويضاف إلى موارد الوحدة المتجمعة في حـ/ البنك موارد محلية والذي بدوره يقفل في حساب الخزينة المنفرد الخاص بالوحدة الإدارية (حـ/سلطة محلية عام)، وبالتالي فالحساب الأخير يعتبر مالاً مستقلاً يتم من

خلاله إطلاق اعتمادات الإنفاق الرأسمالي المرصودة في موازنة الوحدة الإدارية والتي تخضع لصلاحيات إدارة الوحدة الإدارية بدرجة كبيرة. ولضمان سلامة التنفيذ يتم فتح حساب بنكي مستقل للإنفاق الرأسمالي يسمى *" حـ/ بنك اكتساب أصول غير مالية محلية"* وذلك لاستخدامه حصراً في الإنفاق الرأسمالي لدى الوحدة الإدارية، على أن يتم تغذيته بالاعتمادات المرصودة خصماً من حساب الخزينة المنفرد الخاص بالوحدة الإدارية. وتعكس هذه المعالجة استجابة النظام لنص الفقرة (أ) من المادة (123) من قانون السلطة المحلية والتي جاء فيها، *""تخصص حصيلة جميع الموارد المنصوص عليها في المادة (123) لأغراض تمويل خطط ومشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية"*. ويقصد بعبارة "الموارد المنصوص عليها في المادة (123)"، الموارد المحلية للمديرية، إضافة إلى حصة الوحدة الإدارية من كل من الموارد المشتركة على مستوى المحافظة، والموارد العامة المشتركة، والدعم المركزي الرأسمالي. ويعبر لفظ مشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية عن الإنفاق الرأسمالي.

ثانيا: الدعم المركزي الجاري: نشأ هذا الدعم المركزي امتثالاً لنص الفقرة (ب) من المادة (123) من قانون السلطة المحلية والتي تضمنت، *"تستمر الدولة في تمويل النفقات الجارية للوحدات الإدارية سنوياً"*. وفقاً لذلك يخصص هذا الدعم للإنفاق الجاري للوحدات الإدارية بالسلطة المحلية كالأجور والمرتبات والصيانة ونفقات التشغيل الأخرى، ولايضاف الدعم المركزي الجاري إلى حـ/البنك موارد محلية الخاص بالوحدة الإدارية، وإنما يسري عليه نظام إطلاق الاعتمادات المتبع مع جهات السلطة المركزية. أي من خلال تمويل الإنفاق الجاري الخاص بالوحدات الإدارية خصماً من حـ/ الحكومة العام الخاص بالسلطة المركزية، وبالتالي لابد أن يخضع لنفس الصلاحيات والإجراءات المتبعة لدى جهات السلطة المركزية وتحت إشراف وزارة المالية. وهو ما استدعى أن يتم فتح حساب بنكي مستقل للإنفاق الجاري يسمى *" حـ/البنك نفقات تشغيلية محلية"*. وبرغم أن مبالغ الدعم المركزي الجاري لاتودع في حـ/البنك موارد محلية الخاص بالوحدة الإدارية، إلا أن هذا الدعم يعتبر بالنسبة لهذه الوحدات بمثابة موارد، وبالتالي يجرى القيد السابق نهاية كل فترة (عادة شهريا)، وذلك بجعل حـ/مدينين (مالية) مدينا و حـ/الموارد دائنا.

<u>تمرين (3) موارد السلطة المحلية:</u>

حصلت مديرية معين التابعة لأمانة العاصمة صنعاء المبالغ الآتية خلال عام 2012م:

(1) 745,000 ريال نقداً بالصندوق تتضمن 200,000 إيرادات تخص المديرية نفسها، والباقي إيرادات مشتركة على مستوى أمانة العاصمة، وقد تم إيداع المبلغين في الحسابات المختصة لدى البنك.

(2) 300,000 ريال قيمة شيكين، الأول بمبلغ 180,000 ريال عبارة عن إيرادات تخص المديرية، والثاني إيرادات مشتركة على مستوى أمانة العاصمة، وتم إرسال الشيكين إلى البنك، وفي تاريخ لاحق وردت إشعارات البنك بتحصيلهما.

(3) 5,400,000 ريال إشعار بنكي بإضافة حصة المديرية من الموارد المشتركة على مستوى الأمانة للربع الأول من هذا العام.

(4) 3,300,000 ريال إشعار بنكي بإضافة حصة المديرية من الموارد العامة المشتركة للربع الثاني من هذا العام.

(5) 3,600,000 ريال إشعار بنكي بإضافة حصة المديرية من الدعم المركزي الرأسمالي للربع الثالث من هذا العام.

(6) بلغ إجمالي الاستخدامات الجارية لشهر يوليو والممولة من الدعم المركزي الجاري 6,700,000 ريال.

المطلوب:

(1) إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة في دفاتر مديرية معين.

(2) بيان المعالجات المحاسبية اللازم إجراؤها في دفاتر كل من، أمانة العاصمة، وزارة الإدارة المحلية، ووزارة المالية– الاعتمادات المركزية، وذلك للعمليات التي تخص كل منها.

الحل:

أولا: المعالجات المحاسبية بدفاتر مديرية معين:

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
745,000		من حـ/ النقدية	
	745,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		تحصيل نقدي إيرادات تخص المديرية وأخرى مشتركة .	
200,000		من حـ/ البنك موارد محلية	
	200,000	إلى حـ/ النقدية	
		إيداع النقدية الخاصة بإيرادات المديرية في البنك.	
545,000		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
	545,000	إلى حـ/ النقدية	
		إيداع النقدية الخاصة بالإيرادات المشتركة في البنك.	
300,000		من حـ/ شيكات واردة للتحصيل	
	300,000	إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل	
		تحصيل شيكين إيرادات للمديرية، وإيرادات مشتركة.	

مدين	دائن	البيان	التاريخ
180,000	180,000	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) تحصيل البنك لشيك رقم.... الخاص بموارد المديرية.	
120,000	120,000	من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) تحصيل البنك لشيك رقم.... الخاص بالموارد المشتركة.	
300,000	300,000	من حـ/ شيكات تحت التحصيل إلى حـ/ شيكات واردة للتحصيل عكس القيد النظامي الخاص بالشيكين المحصلين.	
5,400,000	5,400,000	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3) إضافة حصة المديرية من الموارد المشتركة للربع الأول.	
3,300,000	3,300,000	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع2) إضافة حصة المديرية من الموارد العامة المشتركة للربع 2	
3,600,000	3,600,000	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع1) إضافة حصة المديرية من الدعم المركزي الرأسمالي للربع3	
6,700,000	6,700,000	من حـ/ المدينين(مالية) إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند1/نوع1) إثبات إجمالي الدعم المركزي الجاري لشهر يوليو	

ثانيا: المعالجات المحاسبية بدفاتر أمانة العاصمة:

مديـــن	دائـــن	البيـــــان	التاريخ
545,000	545,000	من حـ/ البنك موارد مشتركة إلى حـ/ موارد مشتركة إيداع مديرية معين لموارد مشتركة نقدا في البنك	
120,000	120,000	من حـ/ البنك موارد مشتركة إلى حـ/ موارد مشتركة إيداع مديرية معين لموارد مشتركة بشيك رقم....	

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
5,400,000	5,400,000	من حـ/ موارد مشتركة 5,400,000 مديرية معين إلى حـ/ البنك موارد مشتركة توزيع الموارد المشتركة للربع الأول 2012م	

ثالثا : المعالجات المحاسبية بدفاتر وزارة الإدارة المحلية:			
مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
3,300,000	3,300,000	من حـ/ موارد عامة مشتركة 3,300,000 مديرية معين إلى حـ/ البنك موارد عامة مشتركة توزيع الموارد العامة المشتركة للربع الثاني 2012م	

رابعا : المعالجات المحاسبية بدفاتر وزارة المالية - الاعتمادات المركزية:			
3,600,000	3,600,000	من حـ/ الاستخدامات (باب3/فصل2/بند3/نوع2) 3,600,000 مديرية معين إلى حـ/ البنك استخدامات توزيع الدعم المركزي الرأسمالي للربع الثالث 2012م	
بالنسبة للدعم المركزي الجاري فلا يتم إجراء قيد محاسبي مباشر، وإنما يعامل وفق آلية نظام إطلاق الاعتمادات السابق توضيحها، إضافة إلى قيود الإقفال الدورية والختامية المبينة في الوحدة الثامنة والأخيرة.			

تمرين (4) توزيع الموارد المشتركة ومعالجاتها المحاسبية:

بافتراض أن عدد مديريات محافظة تعز خمس مديريات هي (س) و (ص) و (ع) و (ل) و (م) وقد بلغت متحصلاتها من الموارد المشتركة خلال الربع الثاني 2012م على النحو الآتي: (المبالغ بآلاف الريالات)

مديرية (س) 8,000، مديرية (ص) 4,000، مديرية (ع) 5,000، مديرية (ل) 6,000، ومديرية (م) 7,000. وقد أصدر مجلس محلي المحافظة قرارا بتوزيع هذه الموارد المشتركة طبقا للقانون، وإبلاغ فرع البنك المركزي بتنفيذ ذلك.

والمطلوب:

(1) إجراء التوزيع اللازم للموارد المشتركة بين الجهات المستحقة طبقا للقانون.

(2) إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة لإثبات عملية التوزيع بدفاتر ديوان محافظة تعز.

(3) بيان المعالجة المحاسبية اللازم إجراؤها في دفاتر المديرية (ص) لإثبات إضافة حصتها من الموارد المشتركة.

الحل:

أولا: توزيع الموارد المشتركة: يتم توزيع الموارد المشتركة وفقا للقانون بواقع: 25٪ للمديرية التي قامت بالتحصيل، و25٪ لنشاط المحافظة، و50٪ توزع بين باقي المديريات بالتساوي. وفقا لذلك سوف يتم توزيع المبالغ أعلاه بحسب مايبينه الجدول الآتي:

البيــــان	التوزيع						إجمالي
	مد. (س)	مد. ص)	مد. (ع)	مد. (ل)	مد. (م)	محافظة	
توزيع متحصلات مديرية (س)	2,000	1,000	1,000	1,000	1,000	2,000	**8,000**
توزيع متحصلات مديرية (ص)	500	1,000	500	500	500	1,000	**4,000**
توزيع متحصلات مديرية (ع)	625	625	1,250	625	625	1,250	**5,000**
توزيع متحصلات مديرية (ل)	750	750	750	1,500	750	1,500	**6,000**
توزيع متحصلات مديرية (م)	875	875	875	875	1,750	1,750	**7,000**
إجمـــــــالي	**4,750**	**4,250**	**4,375**	**4,500**	**4,625**	**7,500**	**30,000**

ثانيا: المعالجات المحاسبية بدفاتر ديوان محافظة تعز لإثبات عملية التوزيع:

مديـــن	دائـــن	البيــــان	التاريخ
30,000		من حـ/ موارد مشتركة 4,750 مديرية (س) 4,250 مديرية (ص) 4,375 مديرية (ع) 4,500 مديرية (ل) 4,625 مديرية (م) 7,500 نشاط المحافظة	
	30,000	إلى حـ/ البنك موارد مشتركة توزيع الموارد المشتركة للربع الثاني 2012م	
7,500		من حـ/ البنك موارد محلية	
	7,500	إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3) إيداع حصة نشاط المحافظة من الموارد المشتركة للربع الثاني 2012م	

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
ثالثا: المعالجات المحاسبية بدفاتر المديرية (ص) لإثبات إيداع حصتها من الموارد المشتركة:			
مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
4,250	4,250	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند2/نوع3) إثبات إيداع حصة المديرية من الموارد المشتركة للربع الثاني 2012م	

وتجرى نفس هذه المعالجة المحاسبية في بقية المديريات بمقدار حصة كل منها في الموارد المشتركة المبينة في الجدول السابق.

3-1-5. المعالجات المحاسبية لموارد الزكاة والموارد الخاضعة للخصم:

تتطلب متحصلات بعض موارد الموازنة خصم جزء من المبلغ المحصل لأغراض مختلفة تفرضها أحكام تشريعية، وقد تضمنت الفقرة السابقة 3 -1 -2 موارد الحسابات الجارية أمثلة عديدة لهذه الحالات. ويتطلب هذا النوع من الموارد إيداع المبلغ المخصوم في حساب جاري خارج الموازنة ليتم الصرف منه في الأغراض المخصصة له، وبالتالي يتوجب مراعاة هذا التفرد عند إجراء المعالجات المحاسبية لعمليات تحصيلها وإيداعها في الحسابات البنكية المخصصة لها. وتعد مثل هذه الحالات خروجاً عن مبدأ عدم التخصيص لموارد الموازنة، لكنه خروج تفرضه التشريعات غالبا.

وتعتبر موارد الزكاة أبرز مثال لتلك الموارد، إذ يفرض قانون الزكاة وقانون السلطة المحلية أن يتم توزيع أي مبلغ محصل كموارد زكاة على النحو الآتي:

(1) يخصم 12٪ من كل مبلغ محصل كزكاة لصالح العمال (العاملين عليها)، ويودع المبلغ المخصوم في حساب جاري خارج الموازنة.

(2) يوزع المبلغ الصافي - بعد خصم حصة العمال - على النحو الآتي:

50٪ موارد محلية يودع في حـ/ البنك موارد محلية.

50٪ موارد مشتركة على مستوى المحافظة ويودع في حـ/ البنك موارد مشتركة (مع مراعاة إتباع الإجراءات والمعالجات المحاسبية الخاصة بالموارد المشتركة).

والمثال الآتي يوضح ذلك:

تمرين (5): إيرادات الزكاة:

في 2012/4/4 حصلت مديرية أرحب -محافظة صنعاء مبلغ 100,000 ريال نقداً زكاة باطن، وبعد توزيع المبلغ وفقاً للقانون تم في اليوم التالي إيداع كل مبلغ في الحساب البنكي الخاص به.

المطلوب:

(1) بيان توزيع المبلغ المحصل طبقاً للقانون.

(2) إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة بدفاتر مديرية أرحب لإثبات التحصيل والإيداع بالبنك.

(3) إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة بدفاتر ديوان محافظة صنعاء.

الحل:

أولا: توزيع المبلغ المحصل من موارد الزكاة:	المبلغ بالريال	
المبلغ المحصل	100,000	
يخصم: حصة العمال = 100,000 × 12٪ =	(12,000)	[يودع في حـ/البنك حسابات جارية]
الباقي، يوزع مناصفة كما يلي:	88,000	
50٪ إيرادات محلية للمديرية	44,000	[يودع في حـ/البنك موارد محلية]
50٪ إيرادات مشتركة على مستوى المحافظة	44,000	[يودع في حـ/البنك موارد مشتركة]

ثانيا: المعالجات المحاسبية بدفاتر مديرية أرحب:

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
100,000		من حـ/ النقدية	4/4/ 2012
		إلى مذكورين	
	88,000	حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
	12,000	حـ/ الحسابات الجارية	
		إثبات تحصيل زكاة باطن نقدا والتوزيع طبقا للقانون	
		من مذكورين	4/6/ 2012
12,000		حـ/ البنك حسابات جارية	
44,000		حـ/ البنك موارد محلية	
44,000		حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
	100,000	إلى حـ/ النقدية	
		إيداع المبلغ المحصل في الحسابات البنكية المختصة	

ثالثا: المعالجات المحاسبية بدفاتر ديوان محافظة صنعاء:

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
44,000		من حـ/ البنك موارد مشتركة	4/6/ 2012
	44,000	إلى حـ/ موارد مشتركة	
		إيداع موارد مشتركة نقدا من مديرية أرحب.	

نشاط

قم بزيارة الوحدة الحسابية بمركز محافظتك أو مديريتك، وبعد الحصول على الموافقات اللازمة من ذوي الاختصاص، استفسر وتفهم حول الجوانب الآتية:

(1) إجراءات تحصيل الموارد المحلية والموارد المشتركة وموارد الحسابات الخاصة.

(2) إجراءات متابعة تحصيل حصة الوحدة الإدارية من الموارد المشتركة والموارد العامة المشتركة والدعم المركزي بنوعيه الجاري والرأسمالي.

(3) الإجراءات الرقابية المتبعة على عمليات التحصيل والإيداع لمختلف أنواع المتحصلات.

(4) المعالجات المحاسبية لإثبات متحصلات الموارد بمختلف أنواعها.

(5) قارن كافة الاجراءات والمعالجات السابقة بما تناولته موضوعات هذه الوحدة.

(6) دوِّن الردود وماتوصلت إليه من نتائج، ثم اكتب تقريراً حول ذلك مبينا فيه أهداف الزيارة، والعمل المنجز في هذه الزيارة، والنتائج والملاحظات التي توصلت إليها، وأخيراً التوصيات التي ترى ضرورة الأخذ بها.

(7) ناقش التقرير مع زملائك ومدرسك وأي أطراف أخرى تراها مناسبة، وصولا إلى إصداره

6-1-3. الإيرادات المحصلة عن الأوراق والنماذج ذات القيمة:

تضمن تبويب الباب الأول والباب الثالث حسابات موارد محصلة عن إصدار تراخيص أو تقديم خدمات حكومية مرتبطة بأوراق ونماذج ودفاتر حكومية ذات قيمة (أنظر حسابات البند4/ فصل5/باب1، وحسابات البند2/فصل2/باب3). من الأمثلة على هذه الأوراق، الشهادات والاستمارات التي تصدرها وزارة التربية والتعليم والجامعات الحكومية، والوثائق الشخصية التي تصدرها دوائر وزارة الداخلية كالسجل المدني والأحوال الشخصية والجوازات والمرور، ووثائق المحاكم والجمارك ووزارة الصناعة والتجارة، والخارجية وغيرها. لذلك وبغرض إثبات ومتابعة تحصيل قيمة هذه الأوراق والنماذج التي يتم صرفها من مخازن الجهات المختصة، فقد خصص النظام المحاسبي الحكومي الحسابين المتقابلين الآتيين ضمن مجموعة الحسابات النظامية:

مدين	دائن
حـ/المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	حـ/متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة

الإجراءات والمعالجات المحاسبية للنماذج والأوراق ذات القيمة: تمر عملية إثبات وتحصيل قيمة النماذج والأوراق ذات القيمة بالخطوات والمعالجات الآتية:

(1) *صرف الأوراق والنماذج ذات القيمة من المخازن:* يتم صرف أوراق ونماذج ذات قيمة من مخازن الجهة المعنية بموجب إذن صرف مخزني، ترسل صورة منه موقعا عليها بالاستلام من مندوب الجهة المستفيدة إلى الوحدة الحسابية والتي بدورها تقوم باحتساب قيمة النماذج التي سيتم تحصيلها فعلاً والمحددة بقرار أو لائحة، ومن ثم إجراء القيد المحاسبي الآتي:

		من حـ/المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة إلى حـ/متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة

(2) *تحصيل قيمة الأوراق والنماذج ذات القيمة:* عند ورود مايفيد تحصيل قيمة الأوراق والنماذج أو جزء منها سواءً بإشعار إضافة إلى حساب الجهة بالبنك أو بقسيمة تحصيل نقدي، يتم إثبات عملية التحصيل بالقيد الآتي:

		من حـ/ البنك موارد (عند التحصيل مباشرة بالبنك - سلطة مركزية) **أو:** من حـ/ البنك موارد محلية (عند التحصيل مباشرة بالبنك - سلطة محلية) **أو:** من حـ/ النقدية (في حالة التحصيل نقداً بالصندوق) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

وفي حالة ماتكون تلك النماذج والأوراق تخص حساب جاري خارج الموازنة، فيتم القيد بالحساب الجاري كما يلي:

		من حـ/ البنك حسابات جارية (في حالة التحصيل مباشرة بالبنك) **أو:** من حـ/ النقدية (في حالة التحصيل نقدا) إلى حـ/ الحسابات الجارية

(3) توريد النقدية إلى البنك: يتم توريد النقدية المحصلة عن أوراق ونماذج ذات قيمة إلى الحساب البنكي المختص (حـ/ البنك موارد، أو حـ/ البنك موارد محلية ،أو حـ/ بنك حسابات جارية بحسب الأحوال)، ومن ثم إجراء القيد بجعل حـ/ البنك المختص مدينا وحـ/ النقدية دائنا.

(4) *عكس القيد النظامي:* يلي عملية التوريد عكس القيد النظامي السابق وذلك بمقدار ماتم توريده، وكما يلي:

		من حـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة إلى حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة

ويراعى عند إجراء المعالجات المرتبطة بالأوراق والنماذج ذات القيمة الآتي:

(1) تبويب القيد النظامي بحسب أسماء المندوبين أو المتعهدين بتوريد قيمة الأوراق والنماذج ذات القيمة، وذلك حتى تتحقق المراقبة والمتابعة الفعالة لكل عهدة على حده، كما يساعد ذلك عند تحويل عهدة الأوراق والنماذج من شخص إلى آخر. فمثلاً عند تحويل الأوراق والنماذج المتبقية بعهدة (س) إلى عهدة (ص) يتم إجراء قيد نظامي بقيمة النماذج المتبقية باسم المتعهد الجديد (ص) وعكس القيد النظامي باسم المتعهد السابق (س).

(2) إجراء جرد دوري وفجائي كل فترة معينة وفي نهاية العام المالي أو في أي وقت تراه الإدارة للكميات المتبقية من النماذج والأوراق ذات القيمة التي سبق صرفها، وبعد المراجعة وإظهار نتيجة الجرد يتم تحصيل وتوريد قيمة الكميات التي قبض المتعهد قيمتها، مالم فيتم ترحيل الرصيد إلى العام التالي مع اتخاذ الإجراءات اللازمة لمتابعة تحصيل القيمة.

(3) الترحيل والتسجيل الإحصائي في السجلات المخزنية الخاصة بمراقبة ومتابعة أصناف الأوراق والنماذج ذات القيمة استناداً إلى النماذج المحددة والمخصصة لذلك في اللائحة التنفيذية لقانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية.

تمرين (6): إيرادات الأوراق والنماذج ذات القيمة:

بمناسبة بدء العام الجامعي 2012 -2013م تم بجامعة صنعاء بتاريخ 2012/9/5م صرف كمية 3,000 نموذج قبول الطلاب الجدد وذلك من مخازن رئاسة الجامعة إلى عهدة الموظف سلمان المختص بقبول الطلاب بكلية التجارة والاقتصاد، علماً أن قيمة النموذج الواحد 500 ريال.

وبعد انتهاء عملية القبول تم محاسبة سلمان استناداً للبيانات الآتية:

(1) أظهرت كشوفات كلية التجارة قبول **1,800** طالب نظام عام و**660** طالب نظام موازي.

(2) في **11/5** قدم سلمان إشعارات إضافة بنكية تفيد إيداعه كامل قيمة نماذج الطلاب الموازي، ومبلغ **780,000** ريال من قيمة نماذج قبول الطلاب العام، وماتبقى تم توريده نقداً بالخزينة.

(3) في **11/7** قام سلمان بتوريد الكمية الفائضة من تلك النماذج إلى المخازن، وقدم سند استلام مخزني نظامي بذلك بغرض تصفية عهدته كاملة.

فإذا علمت أن موارد النظام الموازي تعتبر من الأموال خارج الموازنة (حسابات جارية)

فالمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر جامعة صنعاء.

الحل:

أولاً: تمهيد للحل

البيان			المبلغ بالريال
قيمة الكمية المنصرفة من المخازن (عهدة سلمان)	= 500 ×3,000	=	1,500,000
ناقصاً: قيمة الكميات المباعة للطلاب المقبولين	= 500 ×2,460	=	(1,230,000)
الكمية المتبقية (موردة إلى المخازن)	**= 500 × 540**	**=**	**270,000**
الطلاب العام: (تضاف لموارد الموازنة العامة)			
قيمة نماذج المقبولين	= 500 × 1,800	=	900,000
ناقصاً: المبلغ المورد منها		=	(780,000)
المبلغ المتبقي (تم توريده نقداً)			**120,000**
الطلاب الموازي: (تضاف للحسابات الجارية - خارج الموازنة)			
قيمة نماذج المقبولين	= 500 × 660	=	330,000
ناقصاً: المبلغ المورد (كامل المبلغ)		=	(330,000)
المتبقي			- - -

ثانياً: بيان المعالجات المحاسبية بدفاتر جامعة صنعاء:

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
1,500,000		من حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	9/5
	1,500,000	إلى حـ/متابعة مبالغ مستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	
		قيمة 3,000 نموذج قبول منصرفة لكلية التجارة بعهدة سلمان	
		من مذكورين	11/5
780,000		حـ/ البنك موارد	
120,000		حـ/ النقدية	
	900,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		قيمة 1,800 نموذج قبول طلاب عام تم توريدها من عهدة سلمان	
330,000		من حـ/ البنك حسابات جارية	11/5
	330,000	إلى حـ/ الحسابات الجارية	
		قيمة 660 نموذج قبول طلاب موازي تم توريدها من عهدة سلمان	
1,230,000		من حـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	11/5
	1,230,000	إلى حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	
		عكس القيد النظامي بنماذج القبول عهدة سلمان بمقدار المباع	

270,000		من حـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	11/7
	270,000	إلى حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	
		إثبات قيمة كمية نماذج القبول غير المستخدمة الموردة للمخازن من عهدة سلمان ك. تجارة وتصفية عهدته كاملة	

3-1-7. الموارد المستحقة والموارد المحصلة مقدماً:

استحدث النظام المحاسبي الحكومي في التعديلات الأخيرة لدليل الحسابات مجموعة حسابات جديدة تسمى الحسابات الانتقالية، حيث تضمنت حسابات متقابلة لإثبات وتسوية الموارد المستحقة والموارد المحصلة مقدما، وكما يلي:

مدين	دائن
حـ/ تسوية الموارد المحصلة مقدما	حـ/ الموارد المحصلة مقدما
حـ/ الموارد المستحقة	حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة

وقد ورد في التعليمات التنفيذية المرافقة لاستحداث هذه الحسابات توضيحا لطبيعة وصور هذه المستحقات والمقدمات، وذلك على النحو الآتي:

أولا: الموارد المستحقة:

عرف النظام الموارد المستحقة بأنها، الموارد التي استحقت بشكل نهائي غير قابل للطعن أو التعديل أو التنزيل أو الإلغاء، وسواءً كانت موارد الموازنة أو موارد الحساب الجاري. ويخصص حـ/ الموارد المستحقة لمتابعة الموارد من تاريخ استحقاقها بشكل نهائي إلى تاريخ تحصيلها وإثباتها في الحسابات المخصصة لذلك. ومن الأمثلة على الموارد المستحقة:

(1) الضرائب والرسوم الجمركية والعوائد الأخرى المستحقة عن البضائع المفرج عنها بضمان مالي أو اعتباري وفقاً لقانون الجمارك ولائحته التنفيذية حتى قيام المكلف بسدادها.

(2) الضرائب والغرامات القانونية المستحقة على جميع المكلفين من واقع إقراراتهم، أو الفروق الضريبية الواجبة الأداء في ضوء التعديل من الإدارة الضريبية على الإقرارات، أو الربط الإضافي، أو الربط بمبالغ مقطوعة، أو الربط النهائي من لجان التسوية أو لجان الطعن ووافق عليها المكلف أو صدر بها حكم قضائي بات من محاكم الاستئناف.

(3) الزكاة من واقع تقديرات الأمناء المكلفين بذلك من قبل الإدارة العامة للموارد الزكوية وفروعها في الوحدات الإدارية، والزكاة المستحقة من واقع إقرارات المكلفين على عروض

التجارة وأرباح المهن الحرة وريع العقارات، والتعديلات من قبل الإدارة الزكوية والموافق عليها من قبل المكلف، أو الأحكام القضائية الباتة لصالح الجهة بالمبالغ المتنازع عليها.

(4) رسوم الاصطياد في ضوء المطالبة المعدة والمبلغ بها إلى المستثمرين المحليين أو الأجانب من قبل وزارة الثروة السمكية من واقع محاضر الإنتاج الفعلي والتفريغ التي أعدتها اللجان المختصة بذلك. وتقيد كموارد مستحقة حتى قيام المكلف بالسداد خلال المهلة المحددة أو الخصم من الضمان البنكي المقدم بمقدار الموارد المستحقة غير الموردة في موعدها.

المعالجات المحاسبية للموارد المستحقة: نظرا لاتباع النظام الأساس النقدي، فسوف تقتصر فائدة الحسابات الانتقالية الخاصة بالموارد المستحقة على الجانب الرقابي فقط، إذ إن المعالجات المحاسبية المرتبطة بها لاتؤدي إلى تأثير مباشر في موارد واستخدامات الموازنة كونها حسابات متقابلة وبحسب ماتوضحه معالجاتها المحاسبية في الفقرات الآتية:

(1) *إثبات الموارد المستحقة:* تعد الوحدة الحسابية كل فترة كشوف تحليلية بالموارد المستحقة غير المحصلة وبموجبها يتم إجراء القيد المحاسبي الآتي:

		من حـ/ الموارد المستحقة إلى حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة

(2) *تحصيل الموارد المستحقة:* عند تحصيل الموارد المستحقة يتم أولاً: إثبات توريد مبلغها بالقيد المعتاد على الموارد إما نقداً أو شيكات أو غير ذلك وفقاً لما سبق إيضاحه، وتالياً: يجرى قيد عكسي للقيد السابق على النحو الآتي:

		من حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة إلى حـ/ الموارد المستحقة

ثانيا: الموارد المحصلة مقدماً:

هي الموارد التي يتم تحصيلها من المكلفين قبل موعد استحقاقها القانوني تنفيذاً للوائح أو قرارات منظمة وحصلت خلال السنة المالية وتخص سنة أو سنوات قادمة ومن أمثلة هذه الموارد:

(1) المبالغ التي تقوم الوحدات الحسابية في مختلف الجهات بخصمها من مستحقات المقاولين أو الموردين أو المتعهدين أو الاستشاريين والمتعاملين معها وتوريدها لحساب مصلحة الضرائب وفروعها في الوحدات الإدارية في البنك.

(2) المبالغ المحصلة مقابل تراخيص تسري لعدة سنوات قادمة مثل رخص قيادة السيارات، والوثائق الشخصية، والسجل التجاري وسجل الاستيراد أو التصدير وماشابه ذلك.

المعالجات المحاسبية للموارد المحصلة مقدماً:

(1) _إثبات الموارد المحصلة مقدماً:_ إذا تضمنت الموارد المحصلة أي مبالغ حصلت مقدماً عن سنة أو سنوات قادمة، وبعد إثبات تحصيل مبالغ الموارد على النحو الموضح سابقا، يتم إجراء تسوية بمقدار المبالغ المحصلة مقدماً على النحو الآتي:

		من حـ/تسوية الموارد المحصلة مقدماً إلى حـ/الموارد المحصلة مقدماً

(2) _تسوية الموارد المحصلة مقدماً:_ في تاريخ استحقاق الموارد التي حصلت مقدماً يتم عكس القيد السابق بمقدار مايخص السنة الحالية:

		من حـ/الموارد المحصلة مقدماً إلى حـ/تسوية الموارد المحصلة مقدماً

8-1-3. الديون المستحقة للحكومة:

تضمنت مجموعة الحسابات النظامية الحسابين المتقابلين الآتيين لإثبات ومتابعة الديون المستحقة للحكومة:

مدين	دائن
حـ/ الديون المستحقة للحكومة	حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة

نظرياً ومحاسبياً لايوجد اختلاف جوهري بين حـ/الديون المستحقة للحكومة وحـ/الموارد المستحقة، فكلاهما يعبران عن حقوق مستحقة للحكومة عند الغير. إن الاختلاف الرئيسي بينهما يتمثل في أن الموارد المستحقة أصبحت حقاً ثابتاً للحكومة ولا خلاف بشأنها مع المكلفين بسدادها، في حين أن الديون المستحقة للحكومة يغلب عليها التنازع والخلاف بين الحكومة والمكلفين. وقد حدد النظام الديون المستحقة للحكومة بالحالات الآتية:

(1) المبالغ المنصرفة بالخطأ أو بدون وجه حق لأي من الموظفين أو المتعاملين مع الجهة.

(2) المبالغ المسروقة أو المختلسة وتلك التي جرى التحقيق فيها وتم إحالة الموضوع للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والنيابة العامة.

(3) المبالغ التي تأخر توريدها من أمناء الخزائن أو العجوزات التي حدثت على أمناء المخازن وقامت الجهة باتخاذ الإجراءات لمتابعة تحصيلها وتم إحالتها للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والنيابة العامة.

(4) الديون المتنازع عليها بين الجهات الحكومية المختلفة والمكلفين وتم إحالتها للنيابة العامة أو المحكمة المختصة ولم يتم الفصل فيها. ومن الأمثلة عليها المبالغ المتنازع عليها بين مصلحة

الضرائب والمكلفين، والمبالغ المتنازع عليها بين الإدارة العامة للموارد الزكوية والمكلفين بأداء الزكاة وذلك وفقاً لما هو محدد في القوانين ذات العلاقة.

(5) التعهدات الاعتبارية غير المالية التي يقدمها المكلفون والمتعاملون مع الدوائر الجمركية وفقاً لأحكام قانون الجمارك ولائحته التنفيذية. ومثال ذلك، التعهدات مقابل الإفراج المؤقت عن السيارات مقابل تقديم مايفيد عضوية نادي السيارات الدولي (نظام التريتيك)، وكذا التعهدات المقدمة من الوزارات والمؤسسات والهيئات والمصالح الحكومية وغيرها من الحالات المحددة في قانون الجمارك ولائحته التنفيذية.

المعالجات المحاسبية للديون المستحقة للحكومة: تجري المعالجة المحاسبية للديون المستحقة للحكومة على النحو الآتي:

أ. *إثبات المبالغ المستحقة للحكومة:* عند اكتشاف أي مبالغ مستحقة للحكومة كتلك الحالات السابقة يتم إثباتها بالقيد الآتي:

		من حـ/ الديون المستحقة للحكومة إلى حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة

ب. *تحصيل المبالغ المستحقة للحكومة:* يتم أولا: إثبات توريد مبلغها بالقيد على الموارد وفقاً لما سبق إيضاحه، يلي ذلك: إجراء قيد عكسي للقيد السابق على النحو الآتي:

		من حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة

حالات خاصة بالديون المستحقة للحكومة والموارد المستحقة:

في حالة المبالغ المتنازع عليها وتم إحالتها للنيابة أو المحكمة المختصة وسبق قيدها كديون مستحقة للحكومة، وفور صدور القرار أو الحكم القضائي البات والنهائي يتم العمل وفقاً لأحد الأحوال الآتية:

الحالة الأولى: *صدور قرار أو حكم قضائي بات بكامل المبالغ المتنازع عليها لصالح الجهة الحكومية:* إذا لم يتم السداد الفوري، يتم قيد المبلغ كموارد مستحقة لحين سدادها، وفي نفس الوقت يجرى القيد النظامي العكسي لحسابي الديون المستحقة للحكومة ومتابعة مطلوبات الحكومة بكامل المبالغ السابق قيدها.

الحالة الثانية: *صدور قرار أو حكم قضائي بات بجزء من المبالغ المتنازع عليها لصالح الجهة الحكومية:* إذا لم يتم السداد الفوري لهذه المبالغ، يتم قيد المبلغ المحكوم به للحكومة كموارد المستحقة، وفي نفس الوقت يجرى القيد النظامي العكسي لحسابي الديون مستحقة ومتابعة مطلوبات الحكومة بكامل المبالغ المتنازع عليها السابق قيدها.

الحالة الثالثة: *صدور قرار أو حكم قضائي بات لصالح المكلف بالكامل ضد الجهة الحكومية:* يتم فقط عكس القيد النظامي لحسابي الديون المستحقة للحكومة ومتابعة مطلوبات الحكومة.

9-1-3. المسترد من نفقات الموازنة عن سنين سابقة:

قد يحدث أن يتم صرف استخدامات (نفقات) بالخطأ أو بدون وجه حق، وهو مايستدعي العمل على استردادها. وقد تضمن تبويب الباب الثالث/فصل5/بند1 حساباً لهذا الغرض هو نوع04: المسترد من نفقات الموازنة عن سنين سابقة.

المعالجات المحاسبية للمسترد من نفقات الموازنة عن سنين سابقة: سوف تختلف المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الموارد تبعاً لوقت صرفها ووقت استردادها، وكما يلي:

(1) الاستخدامات التي صرفت بالخطأ أو بدون وجه حق وتم تحصيلها خلال نفس السنة تعالج بعكس قيد الصرف.

(2) الاستخدامات التي صرفت بالخطأ أو بدون وجه حق خلال سنوات سابقة وتم تحصيلها في السنة الحالية تعالج كموارد مع مراعاة الآتي:

أ. في جهات السلطة المركزية تعالج جميع المبالغ التي تم استعادتها كموارد.

ب. في الوحدات الإدارية للسلطة المحلية يتم التفريق تبعاً لمصدر المال وكما يلي:

- ❖ إذا كانت المبالغ التي تم استعادتها سبق صرفها من الدعم الجاري (نفقات تشغيلية محلية) المقدم من السلطة المركزية فيتم توريد المبلغ إلى حـ/الحكومة العام بوزارة المالية موارد مركزية، ويجري القيد بدفاتر وزارة المالية فقط على حساب البنك موارد.
- ❖ إذا تم صرفها من حساب البنك اكتساب أصول غير مالية محلية ففي هذه الحالة يتم اعتبار المبلغ مورد محلي وقيده على حساب البنك موارد محلية.

وتتضمن هذه الوحدة بيان المعالجات المحاسبية للمبالغ المستردة من استخدامات سنوات سابقة. أما المبالغ المستردة من استخدامات السنة الحالية فسيتم تناولها عند التعرض لجانب الاستخدامات في الوحدة التالية.

(1) *عند اكتشاف مبلغ الخطأ:* بمجرد اكتشاف مبالغ منصرفة بالخطأ أو بدون وجه حق يتم إثباتها كديون مستحقة للحكومة طرف الغير– سواءً كانت الجهة مركزية أو محلية، وسواءً كان المبلغ المكتشف قد صرف في السنة الحالية أو في سنوات سابقة – وذلك بالقيد النظامي الآتي:

		من حـ/ الديون المستحقة للحكومة إلى حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة

(2) *تحصيل المبلغ المنصرف بالخطأ أو بدون وجه حق في سنة سابقة:*

أ. *عند التحصيل نقداً:*

		من حـ/النقدية إلى حـ/الموارد (باب3/فصل5/بند1/نوع4)

ب. *عند إيداع المبلغ النقدي في البنك:*

		من حـ/البنك موارد (لدى جهات السلطة المركزية) أو حـ/ البنك موارد محلية (لدى جهات السلطة المحلية) إلى حـ/النقدية

ج. *عند التحصيل بشيك:* يتم إثبات عملية استلام وإرسال الشيك للتحصيل بالقيد النظامي المعتاد، وعند تحصيل الشيك يتم إثباته كموارد، وأخيراً يتم عكس القيد النظامي الخاص بالشيك وذلك كما سبق التوضيح عند تناول تحصيل الموارد بشيكات.

د. *عندما يكون المبلغ المسترد خاصاً بالحسابات الجارية:* يتم إثبات ذلك بالقيد الآتي:

		من حـ/ البنك الحسابات الجارية إلى حـ/حسابات جارية

(3) *عكس القيد النظامي:* سواء تم التحصيل نقداً أو بشيك يتم عكس القيد النظامي الخاص بمتابعة مطلوبات الحكومة بمقدار المبلغ المحصل وذلك على النحو الآتي:

		من حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة

10-1-3. الموارد المحصلة بالخطأ أو بدون وجه حق:

في حالة تحصيل مبلغ ضمن موارد الجهة (مركزية، محلية، مشتركة) وتبين أن هذا المبلغ لا يخص الجهة أو كان خطأ في التحصيل أو تم التحصيل بالزيادة عن المبلغ المحدد، في كل هذه الحالات يتم إعادة المبلغ وإجراء المعالجات المحاسبية اللازمة.

المعالجات المحاسبية للموارد المحصلة بالخطأ أو بدون وجه حق: تختلف المعالجة المحاسبية باختلاف وقت اكتشافه وإقرار إعادته، وذلك على النحو الآتي:

(1) ***تمت الإعادة في نفس سنة التحصيل:*** جميع الموارد التي تم تحصيلها بدون وجه حق وتقرر إعادتها لأصحابها في نفس عام تحصيلها يتم استبعادها من الموارد وكما يلي:

أ. *إذا كان المبلغ لازال في خزينة الوحدة الحسابية:* يتم تحرير محضر بإلغاء قسيمة التحصيل موقعا من المختص ورئيس الوحدة الحسابية ثم يجرى القيد المحاسبي الآتي:

		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ النقدية

ب. *إذا تم توريد المبلغ إلى البنك:* يتم مخاطبة البنك بإعادة المبلغ ويجرى القيد الأتي:

		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك موارد (لدى جهات السلطة المركزية) **أو**: إلى حـ/البنك موارد محلية (لدى وحدات السلطة المحلية)

ج. *إذا كان المبلغ يخص الموارد المشتركة:* يتم إثبات إعادته بحسب الحالتين الآتيتين:

- إذا كان المبلغ مازال في خزينة المديرية: يجرى نفس القيد الوارد في الفقرة (أ) أعلاه.
- إذا تم إيداع المبلغ في حـ/ البنك موارد مشتركة: يتم إثبات إعادته بالقيد الآتي:

		من حـ/ الموارد المشتركة إلى حـ/البنك موارد مشتركة

د. *إذا كان المبلغ يخص الحسابات الجارية خارج الموازنة:* يتم الإثبات إعادته بالقيد الآتي:

		من حـ/ الحسابات الجارية إلى حـ/ البنك حسابات جارية

(2) ***تمت الإعادة في سنة مالية تالية:*** إذا تمت إعادة الموارد المحصلة بالخطأ أو بدون وجه حق في سنة مالية تالية، يتم صرف المبلغ وإعادته إلى أصحابه من موازنة السنة المالية التي صدرت فيها الموافقة على إعادتها ويجرى القيد الآتي:

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات (للسلطة المركزية) **أو:** إلى حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية (للسلطة المحلية)		

تمرين (7) الموارد المستحقة والمحصلة مقدماً وأخرى:

فيما يأتي بعض المعاملات التي تمت لدى رئاسة مصلحة الضرائب (سلطة مركزية) وذلك خلال عام 2012م:

(1) في 5/8 صدر قرار لجنة الطعن بربط ضريبة الدخل على شركة (سلسبيل) بمبلغ 6 ملايين ريال، غير أن المكلف اعترض على مبلغ 1,800,000 ريال، فتم إحالة الخلاف للمحكمة المختصة للبت فيه، وذلك بعد أن سدد المكلف المبلغ الفارق والمتفق عليه نقداً.

(2) في 5/15 أظهر كشف حـ/البنك موارد مبلغ 2 مليون ريال مقابل ضرائب دخل محصلة بالخصم من مستحقات المكلفين طرف جهات حكومية مختلفة وأودعت مباشرة في البنك، وتتضمن 800,000 ريال من موارد ضرائب دخل مستحقة بنهاية فبراير الماضي.

(3) في 5/25 صدر حكم نهائي بات بربط ضريبة الدخل على المكلف شركة (الرشاد) بمبلغ 4 ملايين ريال، علما أن المبلغ الأصلي المطالب به من قبل المصلحة كان 5ملايين ريال.

(4) بلغت ضرائب الدخل المحصلة مقدما بنهاية مايو 2012م مبلغ 9 ملايين ريال.

(5) في 6/3 بمراجعة ربط ضريبة المبيعات على أحد المكلفين اتضح التحصيل بالزيادة مبلغ 250,000 ريال، منها 180,000 ريال حصلت العام الماضي والباقي حصلت هذا العام، فتم صرف المبلغين بشيكين مختلفين.

(6) في 10/9 حصلت بشيك مؤجل إلى 11/9 مبلغ 500,000 ريال مقابل القسط الأخير من ضريبة الدخل المستحقة على شركة (الرشاد) تنفيذا لحكم المحكمة البات الصادر في شهر مايو، هذا وقد تم تحصيل الشيك بتاريخ استحقاقه.

(7) في 12/1 حصلت نقداً مبلغ 80,000 ريال مقابل استرداد ماسبق صرفه العام الماضي بالزيادة للموظف (أمين).

والمطلوب: بيان المعالجات المحاسبية للحالات السابقة اللازم إجراؤها بدفاتر مصلحة الضرائب وفقا لقواعد النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

الحل:

قيود اليومية بدفاتر مصلحة الضرائب:

مديـــن	دائـــن	البيــــــان	التاريخ
4,200,000		من حـ/ النقدية	5/8
	4,200,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		تحصيل المبلغ الفارق المتفق عليه من ضريبة دخل (سلسبيل)	
1,800,000		من حـ/ الديون المستحقة للحكومة	5/8
	1,800,000	إلى حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة	
		إثبات المبلغ المتنازع عليه من ضريبة دخل (سلسبيل)	
2,000,000		من حـ/ البنك موارد	5/15
	2,000,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		إثبات تحصيل ضرائب دخل مستحقة	
800,000		من حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة	5/15
	800,000	إلى حـ/ الموارد المستحقة	
		عكس جزء من القيد النظامي بما تم تحصيله من الموارد المستحقة	
4,000,000		من حـ/ الموارد المستحقة	5/25
	4,000,000	إلى حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة	
		ضرائب الدخل المستحقة على (الرشاد) بعد صدور الحكم البات	
5,000,000		من حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة	5/25
	5,000,000	إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة	
		عكس القيد النظامي الخاص بض. دخل شركة (الرشاد)	
		المطالب بها بعد صدور الحكم النهائي البات	
9,000,000		من حـ/ تسوية الموارد المحصلة مقدماً	5/31
	9,000,000	إلى حـ/الموارد المحصلة مقدماً	
		إثبات ضرائب الدخل المحصلة مقدما بنهاية مايو 2012	
70,000		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	6/3
	70,000	إلى حـ/ البنك موارد	
		شيك رقم....سداد ضريبة مبيعات محصلة بالزيادة هذا العام	
180,000		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)	6/3
	180,000	إلى حـ/ البنك استخدامات	
		شيك رقم... سداد ضريبة مبيعات محصلة بالزيادة العام الماضي	

500,000	500,000	من حـ/ الشيكات الواردة المؤجلة إلى حـ/ الشيكات المؤجلة شيك مؤجل رقم.... القسط الأخير من ض. دخل شركة الرشاد	10/9
500,000	500,000	من حـ/ البنك موارد إلى حـ/الموارد (باب/فصل/بند/نوع) تحصيل الشيك المؤجل رقم..... المحصل من شركة الرشاد	11/9
500,000	500,000	من حـ/ الشيكات المؤجلة إلى حـ/ الشيكات الواردة المؤجلة عكس القيد النظامي بالشيك المؤجل المحصل من شركة الرشاد	11/9
500,000	500,000	من حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة إلى حـ/ الموارد المستحقة إثبات تحصيل أخر قسط من ض. الدخل المستحقة على (الرشاد)	11/9
80,000	80,000	من حـ/ النقدية إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) استرداد ماسبق صرفه بالزيادة العام الماضي للموظف (أمين)	12/1
80,000	80,000	من حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة عكس قيد المتابعة النظامي بمقدار المسترد من الموظف (أمين)	12/1

3-2. الباب الرابع: التصرف في الأصول غير المالية:

يتعلق الباب الرابع بالمبالغ المحصلة أو المتوقع الحصول عليها مقابل التصرف بالبيع للأصول الثابتة والمخزون والأصول غير المنتجة، سواءً كانت للسلطة المركزية أو السلطة المحلية. ويتضمن الملحق (2) تبويب وشرح حسابات هذا الباب على مستوى الفصول والبنود والأنواع إضافة إلى توضيح أهم القواعد والمفاهيم التي يجب مراعاتها عند إثبات معاملات هذا الباب.

3-2-1. المعالجات المحاسبية لموارد التصرف في الأصول غير المالية:

برغم أن دليل الحسابات قد خصص الباب الرابع من الموارد للعائدات المتحققة من بيع الأصول غير المالية (أصول ثابتة ومخزونات)، إلا أن النظام لم يتطرق إلى كيفية إجراء المعالجات المحاسبية لتلك الحالات. وفي نفس الوقت لم تشتمل مجموعة الحسابات الرقابية الإحصائية على حسابات رقابية إحصائية لمبيعات الأصول غير المالية. وفي رأينا أن المعالجة المحاسبية لهذه الموارد لن تحمل أي جديد عما سبق باستثناء الحاجة إلى استحداث حسابين

متقابلين ضمن مجموعة الحسابات الرقابية الإحصائية. وحين تلافى ذلك سنكتفي بالتأكيد على المعالجة المحاسبية المعتادة وفق الأساس النقدي والتي تتم عند تحصيل القيمة النقدية من بيع الأصول غير المالية سواء لدى السلطة المركزية أو السلطة المحلية وذلك على النحو الآتي:

		من حـ/ البنك موارد (عند التحصيل مباشرة بالبنك - سلطة مركزية) **أو:** من حـ/ البنك موارد محلية (عند التحصيل مباشرة بالبنك - سلطة محلية) **أو:** من حـ/ النقدية (عند التحصيل نقدا بالصندوق) إلى حـ/ الموارد (باب4/فصل/بند/نوع)

3-3. الباب الخامس: التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم:

يغطي هذا الباب مقبوضات الحكومة من نشاطين رئيسيين:

الأول: نشاط استثماري (التصرف في الأصول المالية): يتمثل في المقبوضات المحصلة من القروض وأقساط القروض التي تكون الدولة قد أقرضتها للغير و/أو التي سبق أن قامت الدولة بسدادها عن الغير، وعائدات بيع الأوراق المالية التي تملكها الدولة بخلاف الأسهم (سندات، أذون ،أخرى)، ومتحصلات بيع حصص الدولة في أسهم رأس المال وأية حقوق ملكية أخرى بالمؤسسات والشركات المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة بما في ذلك عائدات الخصخصة.

مع الأخذ في الاعتبار أن فوائد القروض المحصلة تعتبر جزءاً من نشاط التشغيل والتي سبق تصنيفها في الباب الثالث ضمن دخل الملكية.

الثاني: نشاط تمويلي (تحمل الخصوم): يتمثل في المبالغ المقبوضة من عمليات الاقتراض التي تقوم بها الحكومة سواءً كانت مباشرة أو غير مباشرة، ومن مقيمين أو غير مقيمين.

ويتضمن الملحق (2) تبويب وشرح حسابات هذا الباب على مستوى الفصول والبنود والأنواع، إضافة إلى توضيح بعض المفاهيم المرتبطة بالأصول المالية وأنواعها وقواعد الاعتراف بها.

3 -3 -1 - المعالجات المحاسبية لموارد التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم:

تتوزع المعالجات المحاسبية لمعاملات موارد الباب الخامس في ثلاثة أقسام وعلى النحو الآتي:

أولا : المعالجات المحاسبية لمتحصلات الإقراض (قروض الدولة للغير):

(1) *إثبات استحقاق أقساط القروض أو فوائدها:* عند حلول موعد استحقاق أصول القروض الممنوحة للغير أو جزء منها أو فوائدها، يتم إثبات استحقاق المبلغ بالقيد الرقابي الإحصائي الآتي:

من حـ/ مراقبة متحصلات القروض إلى حـ/ متحصلات القروض		

(2) *إثبات توريد الجهة المقترضة لمبالغ الأقساط أو الفوائد:*

من حـ/البنك موارد إلى حـ/الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		

(3) *عكس القيد الرقابي الإحصائي بمقدار المبلغ المورد:*

من حـ/متحصلات القروض إلى حـ/مراقبة متحصلات القروض		

ثانيا: المعالجات المحاسبية لمبيعات الأصول المالية:

(1) *صدور قرار البيع:* عند صدور قرار من السلطة المختصة ببيع أصول مالية مملوكة للدولة يجرى القيد الرقابي الإحصائي الآتي في دفاتر ديوان عام الوزارة المعنية، ويحدد مبلغ القيد من واقع القيمة الاسمية المسجلة:

من حـ/ مراقبة متحصلات مبيعات الأصول المالية إلى حـ/ مبيعات الأصول المالية		

(2) *تعديل القيمة الاسمية:* عند استكمال الإجراءات القانونية للبيع يتم تعديل القيد الرقابي الإحصائي السابق بمقدار الفرق بين القيمة الاسمية وثمن البيع، إما بالإضافة إذا كان ثمن البيع أكبر من القيمة الاسمية، أو إجراء قيد رقابي إحصائي عكسي بالفارق إذا كان ثمن البيع أقل من القيمة الاسمية أو القيمة السابق قيدها.

(3) *توريد ثمن البيع:* عند إضافة المبلغ أو جزء منه إلى البنك، يجرى القيد المحاسبي الآتي:

من حـ/ البنك موارد إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		

(4) *عكس القيد الرقابي الإحصائي:* يتم عكس القيد رقم (1) أعلاه بالقيد الآتي:

من حـ/مبيعات الأصول المالية إلى حـ/مراقبة متحصلات مبيعات الأصول المالية		

ثالثا: المعالجات المحاسبية للاقتراض الحكومي:

تحصل الجهات الحكومية على القروض لتغطية جزء من نفقاتها التشغيلية أو برامجها الاستثمارية وتصنف تلك القروض من عدة وجوه وكما يلي:

- من حيث *تخصيص القرض:* تصنف إلى قروض مخصصة وقروض غير مخصصة.
- من حيث *مصدر القرض:* تصنف إلى قروض محلية و قروض خارجية.
- من حيث *مدة القرض:* تصنف إلى قروض طويل الأجل وقروض قصير الأجل.

وحتى يمكن حصر مديونية الحكومة الداخلية والخارجية، وتحديد أنواع القروض وأشكالها واستخداماتها ومتابعتها المستمرة من بداية سريان اتفاقية القرض وحتى سدادها بالكامل، فيجب الاحتفاظ بحسابات لهذه القروض مصنفة حسب آجالها والجهات المقرضة والمتطلبات الأخرى.

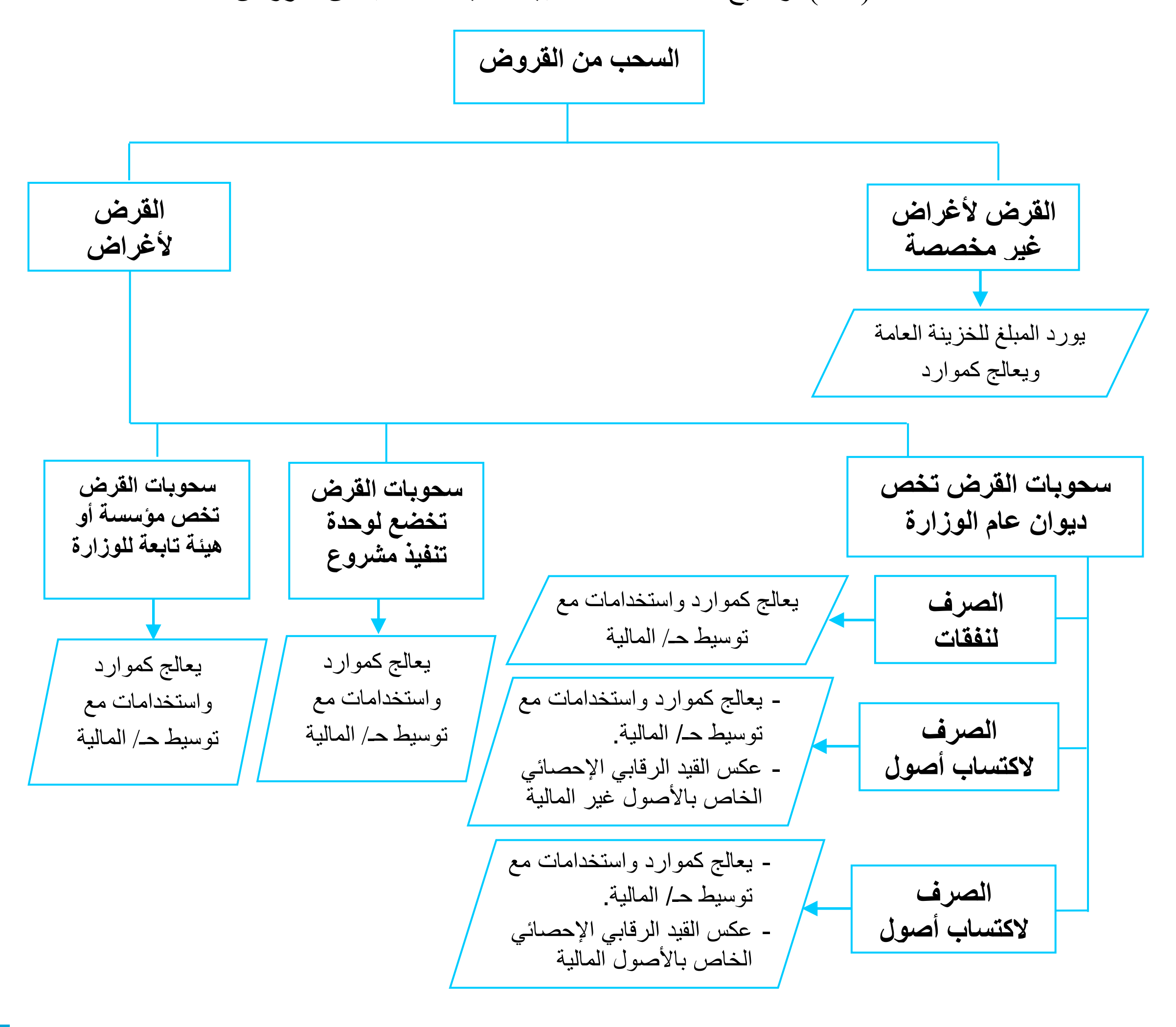
وفقاً لذلك تأخذ المعالجات المحاسبية للاقتراض الحكومي خطوات متتابعة على النحو الآتي:

(1) ***<u>إقرار اتفاقية القرض من قبل السلطة التشريعية:</u>*** بعد مصادقة مجلس النواب على اتفاقية القرض، يتم إثبات إجمالي قيمة كل قرض من القروض المقدمة كل على حده وذلك بالقيد الرقابي الإحصائي الآتي:

		من حـ/ مراقبة متحصلات الاقتراض الحكومي إلى حـ/ الاقتراض الحكومي

(2) ***<u>السحب من القروض:</u>*** عندما تتقدم الجهة المستفيدة من مبلغ القرض بطلب سحب قيمة القرض أو جزء منه وحتى يتم إثبات ذلك محاسبياً لابد من التمييز بين عدة حالات يوضحها الشكل (7 -4) الآتي:

شكل (7-4) توضيح المعالجات المحاسبية لعمليات السحب من القروض



وفيما يأتي تفاصيل المعالجات المحاسبية لحالات السحب من القروض وفقا لأنواعها وشروطها:

أولا: القرض لأغراض غير مخصصة: يورد المبلغ المسحوب من القرض لموارد الخزينة العامة وإثبات ذلك بالقيد المحاسبي الآتي:

		من حـ/ البنك موارد إلى حـ/ الموارد (باب5/فصل/بند/نوع)

ثانيا: القرض لأغراض مخصصة: ينقسم إلى ثلاثة أنواع على النحو الآتي:

النوع الأول: القرض لأغراض مخصصة والسحوبات تخص ديوان عام الوزارة: تختلف المعالجة المحاسبية لهذه القروض تبعا للغرض المخصص لها (تشغيلي، رأسمالي، تمويلي):

أ. *القرض مخصص لنفقات تشغيلية*: يجرى القيدين المحاسبيين الآتيين بقيمة المبالغ المسحوبة من القرض، وبعد إنفاقها في الغرض المخصص لها:

		من حـ/ المدينين (مالية) إلى حـ/الموارد (باب5/فصل/بند/نوع)
		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ الدائنين (مالية)

❖ يمكن دمج القيدين معا بقيد واحد.

ب. *القرض لاكتساب أصول غير مالية*: بعد استكمال عملية الصرف سواءً من واقع مستخلص الأعمال المنجزة في حالة مشاريع البناء والتشييد، أو من واقع محاضر الفحص والاستلام والتوريد المخزني في حالة استلام آلات ومعدات وتجهيزات، يتم إجراء الثلاثة القيود المحاسبية الآتية:

		من حـ/ الاستخدامات(باب4/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ الدائنين (مالية)
		من حـ/ المدينين(مالية) إلى حـ/الموارد(باب5/فصل/بند/نوع)
		من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية

❖ يمكن دمج الثلاثة القيود معا بقيد واحد، علما أن القيد الثالث هو عكس القيد الرقابي الإحصائي الذي يتم إجراؤه عند بدء التعاقد على اكتساب الأصول غير المالية، وبحسب ماسيرد في الوحدة الدراسية التالية.

ج. *الصرف لاكتساب أصول مالية*: عندما يتم تخصيص القرض أو جزء منه لاكتساب أصول مالية لإحدى الوحدات الاقتصادية التي تقع تحت إشراف الوزارة المعنية، تكون القيود المحاسبية في الوحدة الحسابية في ديوان عام الوزارة المشرفة على النحو الآتي:

		من حـ/ الاستخدامات (باب5/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ الدائنين (مالية)
		من حـ/ المدينين(مالية) إلى حـ/الموارد (باب5/فصل/بند/نوع)
		من حـ/ مراقبة اكتساب أصول مالية

إلى حـ/ اكتساب أصول مالية		

❖ القيد الثالث هو عكس القيد الرقابي الإحصائي الذي يتم إجراؤه عند الاتفاق على اكتساب أصول مالية ، وبحسب ماسيرد في الوحدة التالية عند مناقشة معالجات الاستخدامات.

النوع الثاني: القرض لأغراض مخصصة والسحويات خاضعة لوحدة تنفيذ مشروع: تتضمن بعض القروض المخصصة خصوصا قروض هيئة التنمية الدولية التابعة للبنك الدولي اشتراط المقرض إنشاء وحدة تتولى تنفيذ المشروع وتحويل دفعات القرض إليها مباشرة. في هذه الحالة وعند تنفيذ التحويل، يتم إثبات ذلك بالقيدين المحاسبيين الآتيين في دفاتر الجهة الحكومية المختصة:

من حـ/ المدينين (مالية) إلى حـ/الموارد (باب5/فصل/بند/نوع)		
من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ الدائنين (مالية)		

❖ يمكن دمج القيدين معا بقيد واحد.

النوع الثالث: القرض لأغراض مخصصة والسحويات تخص حـ/مؤسسة أو هيئة تابعة للوزارة:

من حـ/الاستخدامات (باب5/فصل1/بند3/نوع..المساهمات وحقوق الملكية في رأس مال مؤسسة أو هيئة) إلى حـ/ الدائنين (مالية)		
من حـ/ المدينين (مالية) إلى حـ/الموارد(باب 5 /فصل/بند/نوع)		

(3) *عكس القيد الرقابي الإحصائي رقم (1) الذي تم عند إقرار اتفاقية القرض:* في جميع الحالات وبعد إجراء القيود المحاسبية الخاصة بإثبات عملية سحب مبلغ القرض أو جزء منه يتم إجراء قيد عكسي للقيد الرقابي الإحصائي السابق إجراءه عند إقرار اتفاقية القرض وعلى النحو الآتي:

من حـ/ الاقتراض الحكومي إلى حـ/ مراقبة متحصلات الاقتراض الحكومي		

تمرين (8): حول الاقتراض الحكومي:

فيما يأتي معاملات اقتراض تمت لدى بعض الجهات الحكومية خلال 2012م:

(1) في 1/2 أقر مجلس النواب اتفاقية قرض مع الحكومة الألمانية بمبلغ 50 مليون يورو مخصص لتوسعة طريق صنعاء – تعز بنظر وزارة الأشغال العامة.

(2) في 1/5 تم إقرار مناقصة توسعة طريق صنعاء – تعز، وجرى توقيع عقد تنفيذ المناقصة مع المقاول (طه) والممولة بالقرض الألماني وذلك بمبلغ 1,880 مليون ريال.

(3) في 5/10 جرى سحب أول قسط من قرض الحكومة الألمانية بمبلغ 2 مليون يورو، وذلك لتسديد بعض مستحقات المقاول (طه).

(4) في 7/8 تم سحب مبلغ 3مليون$ من قرض البنك الإسلامي للتنمية المخصص لبناء محطة كهرباء الحسوة بنظر المؤسسة العامة للكهرباء، وذلك لسداد أعمال منجزة.

والمطلوب: إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة للحالات السابقة، مع التبويب بحسب الباب والفصل. (احتسب سعر صرف ثابت لليورو والدولار بواقع 250ريال/1¥، و200 ريال/1$).

الحل:

أولا: المعالجات المحاسبية لمعاملات القرض الألماني ويتم القيد بدفاتر وزارة الأشغال العامة:

(يعامل القرض كقرض مخصص والسحوبات تخص ديوان عام وزارة الأشغال العامة)

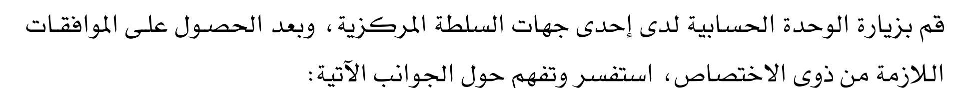
مديـــن (مليون ريال)	دائـــن (مليون ريال)	البيـــــــان	التاريخ
12,500		من حـ/ مراقبة متحصلات الاقتراض الحكومي	1/2
	12,500	إلى حـ/ الاقتراض الحكومي	
		إثبات قيمة اتفاقية القرض المصادق عليها مع الحكومة الألمانية 50 مليون¥ ×250 ريال	
1,880		من حـ/ اكتساب أصول غير مالية	1/2
	1,880	إلى حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية	
		إثبات قيمة العقد مع المقاول (طه) لأعمال توسعة طريق صنعاء – تعز	
		من مذكورين	5/10
500		حـ/ الاستخدامات (باب4/فصل1/بند/نوع)	
500		حـ/ المدينين (مالية)	
		إلى مذكورين	
	500	حـ/ الدائنين (مالية)	
	500	حـ/الموارد (باب5/فصل4/بند/نوع)	
		سحب القسط الأول من قرض ألمانيا المخصص لتوسعة طريق صنعاء -تعز (2مليون¥×250ريال) لتسديد مستحقات المقاول (طه)	

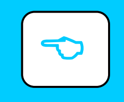
500		من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية	5/10
	500	إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية	
		عكس القيد الرقابي الإحصائي بالمسدد لتوسعة طريق صنعاء -تعز	
500		من حـ/ الاقتراض الحكومي	5/10
	500	إلى حـ/ مراقبة متحصلات الاقتراض الحكومي	
		عكس جزء من القيد الرقابي الإحصائي الخاص بالقرض الألماني بمقدار قيمة القسط الأول المسحوب من القرض	

ثانيا: المعالجات المحاسبية لمعاملات قرض البنك الإسلامي للتنمية ويتم القيد بدفاتر وزارة الكهرباء:

(يعامل كقرض مخصص والسحوبات تخص مؤسسة الكهرباء التابعة لوزارة الكهرباء، ويسجل المبلغ ضمن مساهمة الحكومة في رأس مال المؤسسة العامة للكهرباء)

مديـــن (مليون ريال)	دائـــن (مليون ريال)	البيـــــان	التاريخ
		من مذكورين	7/8
600		حـ/الاستخدامات (باب5/فصل1/بند3/نوع)	
600		حـ/ المدينين (مالية)	
		إلى مذكورين	
	600	حـ/ الدائنين (مالية)	
	600	حـ/الموارد (باب5/فصل4/بند/نوع)	
		سحب قسط من قرض البنك الإسلامي المخصص لبناء محطة الحسوة بعدن (3 مليون$×200ريال) لتسديد مستحقات المقاول (طه)	
600		من حـ/ الاقتراض الحكومي	7/8
	600	إلى حـ/ مراقبة متحصلات الاقتراض الحكومي	
		عكس جزء من القيد الرقابي الإحصائي الخاص بقرض البنك الإسلامي بمقدار المسحوب من القرض.	





قم بزيارة الوحدة الحسابية لدى إحدى جهات السلطة المركزية، وبعد الحصول على الموافقات اللازمة من ذوي الاختصاص، استفسر وتفهم حول الجوانب الآتية:

(1) إجراءات تحصيل الموارد بكافة أنواعها (موازنة وحسابات خارج الموازنة)

(2) الإجراءات الرقابية المتبعة على عمليات التحصيل والإيداع لمختلف أنواع المتحصلات.

(3) استفسر عن نوع النظام المتبع (يدوياً أو آليا)، ثم تتبع المعالجات المحاسبية لإثبات وترحيل متحصلات الموارد بمختلف أنواعها.

(4) قارن كافة الإجراءات والمعالجات السابقة بما تناولته موضوعات هذه الوحدة.

(5) دوِّن الردود وما توصلت إليه من نتائج، ثم اكتب تقريراً حول ذلك مبينا فيه أهداف الزيارة، والعمل المنجز خلال هذه الزيارة، والنتائج والملاحظات التي توصلت إليها، وأخيراً التوصيات التي ترى ضرورة الأخذ بها.

(6) ناقش التقرير مع زملائك ومدرسك وأي أطراف أخرى تراها مناسبة، وصولا إلى إصداره بشكله النهائي.

أسئلة التقويم الذاتي

(1) يتم إدارة الموارد العامة وفق أنظمة متنوعة وتحكمها تشريعات مختلفة. وضح تلك النظم والتشريعات التي تحكمها ودور الجهات الحكومية المسؤولة والمشاركة في إدارة تلك النظم.

(2) تتضمن الدورة المستندية للموارد استخدام العديد من المستندات. وضح طبيعة وأهمية استخدام المستندات الآتية: حافظة توريد نقدية إلى الخزينة، وقسيمة متحصلات نقدية، وحافظة توريد شيكات إلى البنك.

(3) صف باختصار الدورة المستندية للموارد النقدية والعينية لدى وحدة إدارية بالسلطة المحلية.

(4) أذكر خمسة أحكام رقابية على الموارد تفرضها التشريعات اليمنية، وخمسة إجراءات رقابية يجب تنفيذها بهدف تحقيق الفاعلية والكفاءة في تحصيل الإيرادات، والمحافظة على الموارد الاقتصادية.

(5) أذكر أنواع الموارد المالية للسلطة المحلية، ونسب توزيع المشترك منها.

(6) وضح نسب توزيع موارد الزكاة والحسابات المستخدمة في إثبات تحصيلها وإيداعها.

(7) وضح جوهر الاختلاف بين كل مما يأتي، مع التركيز على الجانب المحاسبي:

أ. المنح المخصصة (المشروطة)، والمنح غير المخصصة (غير المشروطة).

ب. الدعم المركزي الجاري، والدعم المركزي الرأسمالي.

ج. الديون المستحقة للحكومة، والموارد المستحقة.

د. القروض المخصصة، والقروض غير المخصصة.

ه. المعالجات المحاسبية للإيرادات المستحقة والمحصلة مقدما في المحاسبة المالية، والمعالجات المحاسبية للموارد المستحقة والمحصلة مقدما في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

(8) متى يتم إجراء القيد النظامي الخاص بالأوراق والنماذج ذات القيمة، ومتى يتم عكسه؟

(9) مالمقصود بعبارة عدم جواز تجنيب أي مبلغ يخص الموارد العامة، وهل هذا المنع مطلق على مستوى كافة موارد الموازنة العامة في اليمن؟

(10) تتضمن الأحكام العامة حظر ومنع الصرف من متحصلات الموارد المشتركة والموارد العامة المشتركة. حدد السبب أو الأسباب.

(11) وفقا للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن يتم التمييز محاسبيا بين القيمة الاسمية للاستثمارات الحكومية في أصول مالية (الأسهم وحقوق الملكية الأخرى)، وبين العائدات الناشئة عنها. وضح كيف يتم ذلك التمييز.

(12) وضح ملامح الفصل بين موارد الموازنة وموارد الحسابات الجارية (خارج الموازنة).

؟

3- الخلاصة:

عزيزي الدارس: تناولت هذه الوحدة كافة الجوانب المحاسبية المرتبطة بتنفيذ الموازنة في جانب تحصيل الموارد العامة وفقاً للقواعد المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن. حيث اشتملت الوحدة على المعالجات المحاسبية اللازم إجراؤها للموارد العامة سواءً أكانت داخل الموازنة أو خارجها ، وبمختلف طرق التحصيل، ووفق عناصر التبويب الاقتصادي الثلاثة جارية ، استثمارية ، تمويلية. ويوفر الشمول الذي اتسمت به موضوعات هذه الوحدة ذخيرة أساسية تمكن الدارس والمحاسب الحكومي من مواجهة متطلبات التطبيق العملي عند العمل في مختلف الجهات والوحدات الحكومية ، فضلاً عن الإحاطة المعرفية اللازمة للقواعد المحاسبية المتبعة في النظام المحاسبى الحكومى في اليمن.

4- لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس: تستكمل الوحدة التالية تنفيذ الموازنة العامة في الجانب المقابل للموارد وهو الإنفاق العام باعتباره الهدف الرئيسي من تحصيل الموارد العامة. ويأتي تنفيذ الإنفاق العام أو الاستخدامات العامة كما يطلق عليها في دليل الحسابات عقب إطلاق الاعتمادات من قبل وزارة المالية بحيث يظل الإنفاق ضمن حدود التخصيصات المرصودة في الموازنة. وفقا لذلك فالإنفاق العام يجب أن يتم وفق آليات ونظم رقابية تضمن تحقيق الأهداف المنشودة ، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال توافر نظام محاسبي محكم القواعد والإجراءات يوفر المعلومات المفيدة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة والاختيار بين البدائل وتحقيق العدالة في توزيع وتخصيص الموارد.

5- مراجع الوحدة:

(1) الأديمي، منصور ياسين، ومحمد أحمد السياني، 2010، "المحاسبة الحكومية والقومية"، الطبعة الثالثة، مركز الأمين، صنعاء.

(2) الربيدي، محمد علي، 2010، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة السابعة، مركز الأمين، صنعاء.

(3) وزارة الشئون القانونية، 1999، "القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م المعدل بالقانون رقم (50) لسنة 1999م"، الجريدة الرسمية، العدد 23، ديسمبر، صنعاء.

(4) وزارة الشئون القانونية، 2000، "قانون رقم (4) لسنة 2000م بشأن السلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 3، فبراير، صنعاء.

(5) وزارة الشئون القانونية، 2000، " قرار جمهوري رقم (269) لسنة 2000م بشأن اللائحة التنفيذية لقانون السلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 16ج1، أغسطس، صنعاء.

(6) وزارة الشئون القانونية، 2001، "قرار رئيس الجمهورية رقم (24) لسنة 2001م بشأن اللائحة المالية للسلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 5، مارس، صنعاء.

(7) وزارة الشئون القانونية، 2001، "قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 283 لسنة 2001م بشأن تحديد قيم أوعية الرسوم المحلية والمشتركة على مستوى المحافظة"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 19ج2، أكتوبر، صنعاء.

(8) وزارة الشئون القانونية، 2005، "قانون رقم (43) لسنة 2005م بشأن نظام الوظائف والأجور والمرتبات"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 14، يوليو، صنعاء.

(9) وزارة الشئون القانونية، 2009، "قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (53) لسنة 2009م بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (23) لسنة 2007م بشأن المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية"، الجريدة الرسمية، العدد ملحق 2009/3، فبراير، صنعاء.

(10) وزارة المالية، 1999، "قرار وزير المالية رقم (1034) لسنة 1999م بشأن تعديل بعض مواد اللائحة التنفيذية للقانون المالي رقم (8) لسنة 1990م"، وزارة المالية، صنعاء.

(11) وزارة المالية، 2006، "دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، إبريل، صنعاء.

(12) وزارة المالية، 2006، "دليل إعداد الموازنة العامة للدولة – التبويب الاقتصادي"، وزارة المالية، إبريل، صنعاء.

(13) وزارة المالية، 2007، "قرار وزير المالية رقم (378) لسنة 2007م بشأن إجراءات تنفيذ أحكام دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، صنعاء.

(14) وزارة الماليـة، 2009، "قـرار وزيـر الماليـة رقـم (355) لسـنة 2009م بشـأن تعـديل التبويـب الإقتصادي للموازنة العامة للدولة"، وزارة المالية، يوليو، صنعاء.



المعالجات المحاسبية للعمليات الأخرى

محتويات الوحدة

1- المقدمة:

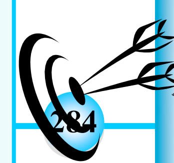
1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس: مرحباً بك إلى الوحدة السادسة والتي نختتم فيها المعالجات المحاسبية للمعاملات المالية التي تتم خلال مرحلة تنفيذ الموازنة العامة وذلك بمناقشة المعالجات الخاصة بمجموعات الحسابات الأخرى غير مجموعة الحسابات الرئيسية، وتحديداً المعاملات المالية المنفذة من خلال مجموعات الحسابات المساعدة والانتقالية والنظامية والرقابية الإحصائية. وفي واقع الأمر فالعمليات المالية التي تتم على هذه الحسابات هي في الأخير تصب في اتجاه تنفيذ الموازنة ولكن بشكل غير مباشر كما هو الحال مع الحسابات المساعدة كالسلف المؤقتة التي تعكس إتباعاً محدوداً للأساس النقدي المعدل، أو لضمان التنفيذ السليم للموازنة وتحقيق الرقابة والمتابعة كما هو الحال مع بقية مجموعات الحسابات. وسوف يتم مناقشة هذه المواضيع من خلال عرض الحسابات الفرعية المكونة لكل مجموعة وسماتها، إضافة إلى تناول المعالجات المحاسبية الخاصة بها مع الأخذ في الاعتبار ماتضمنته مناقشات الوحدتين السابقتين.

1 -2. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. **تتفهم مكونات مجموعة الحسابات المساعدة المدينة والدائنة وسماتها واستخداماتها.**
2. **تجري القيود المحاسبية لمعاملات الحسابات المساعدة المدينة المرتبطة بتنفيذ المدفوعات من خلال السلف والاعتمادات المستندية والتحويلات النقدية للخارج والمبالغ المدفوعة مقدماً.**
3. **تدرك مكونات مجموعة الحسابات الانتقالية المدينة والدائنة، وسمات**



1 -3. أقسام الوحدة:

تتوزع هذه الوحدة في أربعة أقسام وهي كالآتي:

الأول: يتناول مجموعة الحسابات المساعدة المدينة والدائنة من حيث تبويبها، والسمات المميزة لها، والمعالجات المحاسبية للحسابات المساعدة المرتبطة بتنفيذ مدفوعات الاستخدامات من خلال السلف والاعتمادات المستندية والتحويلات النقدية للخارج والمبالغ المدفوعة مقدماً.

الثاني: يتناول مجموعة الحسابات الانتقالية المدينة والدائنة من حيث تبويبها، وسماتها، إضافة إلى المعالجات المحاسبية الخاصة بالتأمينات المتنوعة والمبالغ الدائنة المحصلة للغير.

الثالث والرابع: يتناولان مجموعة الحسابات النظامية المدينة والدائنة، ومجموعة الحسابات الرقابية الإحصائية المدينة والدائنة وذلك من حيث تبويبها، وسماتها فقط، باعتبار أن معالجاتها سبق وأن تناولتها الوحدات السابقة بالتفصيل.



2- الحسابات المساعدة:

1-2 تبويب الحسابات المساعدة وسماتها:

مدين	دائن
حـ/ النقدية	
حـ/ البنك موارد عامة مشتركة	حـ/ الموارد العامة المشتركة
حـ/ البنك موارد مشتركة	حـ/ الموارد المشتركة
حـ/ البنك حسابات جارية	حـ/ الحسابات الجارية
حـ/ البنك مساهمات ذاتية	حـ/ المساهمات الذاتية
حـ/ السلف المؤقتة	حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية
حـ/ سلف الحسابات الجارية	
حـ/ السلف على الأجور	
حـ/ الاعتمادات المستندية	
حـ/ التحويلات النقدية للخارج	
حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً	
حـ/ المدينين (مالية)	حـ/ الدائنين (مالية)
حـ/ المدينين (سلطة محلية)	حـ/ الدائنين (سلطة محلية)

أطلق على حسابات هذه المجموعة صفة المساعدة لكونها حسابات مؤقتة تستخدم في المساعدة على تنفيذ الموازنة العامة، وذلك في الحالات التي لاتسمح بتطبيق الأساس النقدي التام. وهي أيضا حسابات وسيطة يتم الاستعانة بها لعدة مبررات قبل إثبات المعاملة في حسابات موارد

واستخدامات الموازنة. ويمكن تصنيف الحسابات المساعدة تبعاً للغرض منها في الخمسة الأنواع الآتية:

الأول: حساب النقدية: هو حساب وسيط يستخدم في إثبات المتحصلات النقدية السائلة بالخزينة تمهيداً لإيداعها في الحساب البنكي المختص، وسواءً كانت المتحصلات النقدية لحسابات الموازنة (مركزية، محلية، مشتركة، عامة مشتركة)، أو للحسابات خارج الموازنة (أمانات، حسابات جارية). وإن كانت اللوائح تمنع استلام الصندوق لبعض متحصلات الحسابات خارج الموازنة، غير أن ذلك المنع تنظيمي ورقابي وليس محاسبياً.

الثاني: حسابات مساعدة لتحصيل وتوزيع الموارد المشتركة: وتتمثل في كل من حـ/البنك موارد مشتركة يقابله حـ/ الموارد المشتركة، وحـ/ البنك موارد عامة مشتركة يقابله حـ/ الموارد العامة المشتركة. وكما سبق التوضيح عند تناول المعالجات المحاسبية لموارد السلطة المحلية، فتحصيل الوحدة الإدارية لموارد مشتركة لايعطيها الحق في التصرف بهذه الموارد، إذ تقتصر مهمتها في هذه المرحلة على تحصيل الموارد المشتركة وإيداعها في حساباتها البنكية المختصة تمهيداً لتوزيعها بمعرفة مجلس محلي المحافظة أو وزارة الإدارة المحلية. ويمكن القول إن تحصيل الموارد المشتركة والموارد العامة المشتركة يعتبر بمثابة مرحلة تمهيدية لتحقق إيراد الوحدات الإدارية، أما المرحلة النهائية فلا تتحقق إلا بعد توزيعها وإيداع حصة كل وحدة إدارية في حسابها البنكي موارد محلية. ولذلك جاء استحداث هذه الحسابات بغرض تسهيل إجراءات تنفيذ المرحلتين التمهيدية والنهائية الخاصة بتحصيل وتوزيع الموارد المشتركة، والموارد العامة المشتركة تطبيقاً لأحكام قانون السلطة المحلية.

الثالث: حسابات مساعدة لتنفيذ معاملات الحسابات خارج الموازنة: وتتمثل في حـ/البنك حسابات جارية يقابله حـ/ الحسابات الجارية، وحـ/ البنك مساهمات ذاتية يقابله حـ/ المساهمات الذاتية. وتصنف هذه الحسابات كحسابات خارج الموازنة، ولذلك تم استحداثها لمواجهة تنفيذ وتسجيل المعاملات الحكومية خارج الموازنة، وذلك وفق ماتضمنته الوحدات الدراسية السابقة من تفصيل وافٍ عن الأحكام والقواعد الخاصة بتلك الحسابات.

الرابع: حسابات مساعدة لتنفيذ الاستخدامات: وتتمثل هذا الحسابات في كل من، السلف المؤقتة، وسلف الحسابات الجارية، وسلف على الأجور، والاعتمادات المستندية، والتحويلات النقدية للخارج، والمبالغ المدفوعة مقدما، إضافة إلى الحساب الدائن المقابل لها والمسمى حـ/المبالغ الدائنة تحت التسوية. وجاء استحداث هذه الحسابات لمواجهة تنفيذ بعض معاملات الاستخدامات بإتباع الأساس النقدي المعدل وبما لايتجاوز نهاية العام المالي الحالي. أو بعبارة

أخرى المعاملات المالية التي تستوجب الدفع مقدماً قبل الحصول على السلعة أو الخدمة شريطة تسويتها على استخدامات العام المالي الحالي. وكما جاء في دليل النظام، أنه وكمبدأ عام لا تتم المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المتعلقة بالاستخدامات المنصرفة أو التسويات المتعلقة بها إلا بتقديم المستندات المؤيدة لصرف المبلغ أو تسويته بعد أداء الخدمة أو توريد السلعة أو أداء العمل المتفق علية، إلا أنه يجوز وعلى سبيل الحصر صرف مبالغ مقدماً في الحالات الآتية:

(1) المبالغ المرخص بصرفها مقدماً على خدمات أو مشتريات أو أعمال وفقاً لشروط التعاقد أو الاتفاق.

(2) المبالغ التي يرخص بصرفها لأغراض عاجلة وتكون عهدة لدى أحد الموظفين.

(3) السلفة التي تصرف لأحد الموظفين على ذمة بدل السفر ومصروفات الانتقال عن مهمة بالداخل أو الخارج.

(4) الاعتمادات أو التحويلات عن خدمات أو مشتريات أو أعمال من بلدان خارجية.

الخامس: حسابات مساعدة للإقفال: وتتمثل في حسابين للسلطة المركزية هما حـ/مدينين (مالية) يقابله حـ/ دائنين (مالية)، ومثلهما للسلطة المحلية هما حـ/ مدينين (سلطة محلية) يقابله حـ/ دائنين (سلطة محلية)، حيث أن:

حـ/ المدينين (مالية): يستخدم لدى جهات السلطة المركزية لإقفال حـ/ البنك موارد شهرياً، وإقفال إجمالي استخدامات موازنتها العامة نهاية العام المالي، ويستخدم خلال العام لإثبات موارد الحسابات الجارية بعد تبويبها اقتصادياً، وكذا لإثبات الموارد المحصلة عيناً من السلع والخدمات بعد تقييمها داخلا في ذلك متحصلات المنح والقروض المخصصة. كما يستخدم لدى وحدات السلطة المحلية لإقفال استخدامات موازنتها الجارية المنصرفة تحت الدعم المركزي الجاري.

حـ/ الدائنين (مالية): يستخدم لدى جهات السلطة المركزية لإقفال حـ/ البنك استخدامات شهرياً، وإقفال إجمالي موارد موازنتها العامة نهاية العام المالي، ويستخدم خلال العام لإثبات استخدامات الحسابات الجارية بعد تبويبها اقتصادياً، وإثبات الاستخدامات العينية من السلع أو الخدمات بعد تقييمها داخلا في ذلك الاستخدامات من المنح والقروض المخصصة. كما يستخدم لدى وحدات السلطة المحلية لإقفال حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية شهرياً.

حـ/ المدينين (سلطة محلية): يستخدم لدى وحدات السلطة المحلية للإقفال الشهري لحـ/ البنك موارد محلية، وفي نهاية العام المالي لإقفال إجمالي استخدامات موازنتها العامة عدا استخدامات الموازنة الجارية المنصرفة تحت الدعم المركزي الجاري، كما يستخدم خلال العام لإثبات

موارد الحسابات الجارية بعد تبويبها اقتصاديا ، والموارد العينية بعد تقييمها داخلا في ذلك المنح والقروض المخصصة.

<u>حـ/ الدائنين (سلطة محلية):</u> يستخدم لدى وحدات السلطة المحلية للإقفال الشهري لحـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية ، وفي نهاية العام المالي لإقفال إجمالي موارد موارنتها العامة عدا الموارد المسجلة كدعم مركزي جاري، كما يستخدم خلال العام لإثبات استخدامات الحسابات الجارية بعد تبويبها اقتصاديا ، والاستخدامات العينية بعد تقييمها داخلا في ذلك المنح والقروض المخصصة.

2-2 المعالجات المحاسبية للحسابات المساعدة:

تقتصر هذه الفقرة على تناول المعالجات المحاسبية الخاصة بحساب النقدية والحسابات المساعدة لتنفيذ الاستخدامات وهي، السلف بأنواعها ، والاعتمادات المستندية ، والتحويلات النقدية للخارج، والمبالغ المدفوعة مقدماً، حيث سبق تناول الحسابات المساعدة الأخرى في الوحدتين الدراسيتين السابقتين، وبالنسبة للمعالجات المحاسبية الخاصة بالحسابات المساعدة للإقفال فسيتم تغطيتها ضمن موضوعات الوحدة الدراسية التالية والأخيرة.

وفقاً لذلك، يتم التسجيل المحاسبي لمعاملات الحسابات المساعدة الخاصة بتنفيذ الاستخدامات وفق قواعد موحدة من أهمها :

(1) ***<u>اتباع الأساس النقدي المعدل بما لايتجاوز نهاية العام المالي:</u>*** تنص اللائحة التنفيذية للقانون المالي على إتباع الأساس النقدي في إعداد الموازنة وحسابها الختامي، وهذا النص يتيح إتباع الأساس النقدي المعدل خلال العام المالي فقط وبما لايتجاوز نهاية العام الذي يعد عنه الحساب الختامي. ويترتب على هذا الأمر أن جاءت قواعد المعالجات المحاسبية للحسابات المساعدة الخاصة بتنفيذ الاستخدامات متفقة مع هذا النص القانوني حيث تضمنت:

أ. عند حلول نهاية العام المالي ولم يتم تصفية أي مدفوعات استخدامات خلال العام مسجلة في الحسابات المساعدة، يجب في كل الأحوال تسويتها كاستخدامات سواءً تحققت النفقة أم لا ، وذلك بتوسيط حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية ، ويرحل رصيد هذا الحساب إلى السنة المالية التالية على أن يتم تسويته خلال الشهرين الأولين من السنة المالية الجديدة.

ب. يترتب على التسوية السابقة أن تختلف المعالجات المحاسبية لتصفية مدفوعات الحسابات المساعدة باختلاف السنة المالية التي يتم فيها تسوية أو إقفال المعاملة عن السنة المالية التي نشأت فيها تلك المعاملة.

(2) ***اتباع نفس القواعد المحاسبية الخاصة بالحسابات المساعدة سواءً تمت من حسابات الموازنة أو من حسابات خارج الموازنة:*** عند الصرف والقيد على الحسابات المساعدة الخاصة بتنفيذ الاستخدامات يتم إتباع نفس القواعد ويستخدم نفس المسميات سواءً تم الصرف من موازنة السلطة المركزية، أو من موازنة السلطة المحلية، أو من حسابات خارج الموازنة عدا مراعاة اسم الحساب البنكي المختص.

والفقرات التالية توضح المعالجات المحاسبية للحسابات المساعدة الخاصة بتنفيذ الاستخدامات.

1-2-2 السلف المؤقتة:

تعبر السلف المؤقتة عن المبالغ المنصرفة كعهد لدى موظفين أو غير موظفين بغرض القيام ببعض النشاطات والمهام المؤقتة مثل شراء سلع وخدمات بالأمر المباشر، أو كعهدة سفر وغير ذلك. والسلف المؤقتة قد تصرف من اعتمادات الموازنة العامة أو من الحسابات خارج الموازنة، والآتي توضيح المعالجات المحاسبية للسلف المؤقتة في كلتا الحالتين:

أولا: المعالجات المحاسبية للسلف المؤقتة المنصرفة من اعتمادات الموازنة:

(1) ***صرف السلفة المؤقتة:*** يتم صرف السلفة المؤقتة بصافي القيمة بعد خصم الضرائب أو أية مبالغ أخرى وذلك في الأحوال التي تحددها القرارات واللوائح ذات العلاقة:

		من مذكورين حـ/ السلف المؤقتة (باسم.....) [بصافي القيمة] حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) [بالاستقطاعات القانونية] إلى حـ/ البنك استخدامات (سلطة مركزية) **أو**: إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية (سلطة محلية)

(2) ***تسوية وإخلاء السلفة المؤقتة في نفس السنة المالية:*** عند تقديم المستندات بقصد إخلاء أو تسوية أو تصفية السلفة المؤقتة في نفس السنة المالية التي صرفت فيها، يتم مراجعة المستندات والتأكد من صحتها ومن أنها بكامل القيمة (الصافي+الضرائب) كون الضريبة في حال وجودها يتحملها المستفيد، ثم تنفيذ ذلك محاسبياً كما يلي:

أ. ***إثبات إخلاء السلفة في نفس السنة المالية:***

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم.....)		

ب. ***إثبات توريد أي مبلغ فائض من أصل السلفة في نفس السنة المالية:***

من حـ/ النقدية (عند التوريد نقدا بالصندوق) **أو**: من حـ/ البنك استخدامات (عند التوريد مباشرة للبنك - سلطة مركزية) **أو**: من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية (التوريد مباشرة للبنك – سلطة محلية) **أو**: من حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية محلية (التوريد مباشرة للبنك – سلطة محلية) إلى حـ/ السلفة المؤقتة (باسم..........)		

ج. ***إيداع المبلغ الفائض من السلفه المورد نقداً بالصندوق في الحساب المختص لدى البنك:***

يجب إيداع المبلغ الفائض في الحساب البنكي الذي صرفت منه السلفة، وإثبات ذلك كما يلي:

من حـ/ البنك استخدامات (لدى جهات السلطة المركزية) **أو**: من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية (لدى وحدات السلطة المحلية) **أو**: من حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية محلية (التوريد مباشرة للبنك – سلطة محلية) إلى حـ/ النقدية		

د. ***وجود نقص في مبلغ السلفة الأصلي:*** عندما يقل مبلغ السلفة الأصلي عن المستحق الفعلي الذي صرفت السلفة من أجله، يتم صرف الفارق للمستفيد مباشرة، مع مراعاة خصم الضرائب أو أية استقطاعات أخرى، ثم إثبات ذلك بالقيد الآتي:

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات (سلطة مركزية) **أو**: إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية (سلطة محلية) شيك رقم......... بمبلغ.......... [بالصافي للمستفيد] شيك رقم........ بمبلغ.......... [بالمستقطع للضرائب أو غيرها]		

(3) ***عدم إخلاء السلفة المؤقتة بحلول نهاية السنة المالية:*** إذا انتهت السنة المالية ولم يتم إخلاء السلفة المؤقتة التي صرفت خلال العام، واستناداً إلى متطلبات تطبيق الأساس النقدي، يتم إجراء القيد الآتي بمبلغ السلفة الصافي:

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (سلفة مؤقتة باسم....)		

(4) ***إخلاء السلفة المؤقتة في سنة مالية لاحقة:*** عند إخلاء السلفة المؤقتة في سنة مالية لاحقة للسنة التي صرفت فيها، يتم تنفيذ ذلك على النحو الآتي:

أ. *إثبات إخلاء السلفة المؤقتة في سنة مالية لاحقة:* يجرى القيد الآتي بمقدار قيمة المستندات المقدمة للإخلاء:

		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (سلفة مؤقتة باسم .....) إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم.....)

ب. *إثبات توريد الفائض من السلفة المؤقتة في سنة مالية لاحقة:* تعتبر موارد ويجرى القيد الآتي لدى جهات السلطة المركزية، ويجرى أيضا لدى وحدات السلطة المحلية إذا كانت السلفة منصرفة من من حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية:

		من حـ/ النقدية (عند التوريد نقدا بالصندوق) **أو:** من حـ/ البنك موارد (عند التوريد مباشرة للبنك - سلطة مركزية) **أو:** من حـ/ البنك موارد محلية (عند التوريد مباشرة للبنك - سلطة محلية) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

- أما إذا كانت السلفة منصرفة حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية الذي يتم تمويله من الدعم المركزي الجاري، فيجب توريد المبلغ إلى حساب الحكومة العام وزارة المالية ولايجرى أي قيد لدى الوحدة الإدارية، حيث سيتم القيد بمعرفة وزارة المالية كموارد مركزية.

ج. *إيداع المبلغ النقدي المورد بالصندوق في الحساب المختص لدى البنك:*

		من حـ/ البنك موارد (لدى جهات السلطة المركزية) إلى حـ/ النقدية

د. *تسوية السلفة المؤقتة بمقدار المبلغ الفائض المورد بالصندوق أو البنك:*

		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم........)

ه. *وجود نقص في مبلغ السلفة عن المستحق الفعلي:* يتبع نفس الإجراءات والقيد على نفس الحسابات سواءً تم ذلك خلال نفس السنة المالية أو في سنة مالية لاحقة.

ثانيا: السلف المؤقتة المنصرفة من الحسابات خارج الموازنة:

عند صرف سلف مؤقتة من حساب جاري خارج الموازنة، يتبع نفس القواعد والإجراءات السابقة، عدا مراعاة قواعد التسجيل المحاسبي الخاصة بالحسابات الجارية وكما يلي:

(1) *صرف سلفة مؤقتة من حساب جاري:*

		من حـ/ السلف المؤقتة (باسم.....) إلى حـ/ البنك حسابات جارية

(2) *إخلاء السلفة المؤقتة في نفس السنة المالية التي تم صرف السلفة فيها:* يتم كما يلي:

أ. *إثبات إخلاء السلفة في نفس السنة المالية:*

		من حـ/ الحسابات الجارية إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم.....)

ب. *وجود مبلغ فائض من أصل السلفة وتوريده إلى الصندوق أو البنك:*

		من حـ/ النقدية (عند التوريد نقدا بالصندوق) **أو**: من حـ/ البنك حسابات جارية (عند التوريد مباشرة للبنك) إلى حـ/ السلفة المؤقتة (باسم........)

ج. *إيداع المبلغ المورد نقدا بالصندوق في الحساب المختص لدى البنك:*

		من حـ/ البنك حسابات الجارية إلى حـ/ النقدية

د. *وجود نقص في مبلغ السلفة الأصلي، وصرف الفارق:*

		من حـ/ الحسابات الجارية إلى حـ/ البنك حسابات جارية

(3) *عدم تصفية السلفة بحلول نهاية السنة المالية:*

		من حـ/ الحسابات الجارية إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (سلفة مؤقتة باسم....)

(4) *إخلاء السلفة المؤقتة في سنة لاحقة لسنة الصرف:* يتم إخلاء السلفة كما يلي:

أ. *إثبات إخلاء السلفة في سنة مالية لاحقة:*

		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (سلفة مؤقتة باسم....) إلى حـ/ الحسابات الجارية

ب. <u>*وجود فائض أو نقص في مبلغ السلفة الأصلي وتوريده أو صرفه في سنة مالية لاحقة:*</u>

تجرى نفس المعالجات المحاسبية التي تمت عند إخلاء السلفة في نفس السنة المالية (الفقرة 2 أعلاه)، وذلك لأن إثبات موارد واستخدامات الحسابات خارج الموازنة يتم في حساب وحيد هو حـ/الحسابات الجارية.

2-2-2 سلف الحسابات الجارية:

تتمثل هذه السلف في المبالغ المنصرفة من اعتمادات الموازنة العامة في شكل عهد يتوجب إيداعها بحساب خاص لدى البنك. من الأمثلة عليها، مبالغ العهد المنصرفة لمواجهة الفعاليات الرسمية والمؤتمرات والاحتفالات والندوات وورش العمل، وبعض حالات صرف الأجور مثل مرتبات الإحلال. يتضح مما سبق أن سلف الحسابات الجارية هي في حقيقتها سلف مؤقتة عدا أن مبلغها، والذي عادة مايكون كبيراً نسبياً، يتم إيداعه في حساب بنكي خاص.

<u>***تنبيه:** إن حـ/ سلف الحسابات الجارية مرتبط باستخدامات الموازنة العامة، وبالتالي لا علاقة بينه وبين كل من حـ/ البنك حسابات جارية، وحـ/ الحسابات الجارية.*</u>

يتم إجراء المعالجات المحاسبية لسلف الحسابات الجارية على النحو الآتي:

1. <u>*صرف سلفة حساب جاري:*</u>

		من حـ/ سلف الحسابات الجارية إلى حـ/ البنك استخدامات (سلطة مركزية) **أو:** إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية (سلطة محلية)

2. <u>*تقديم المستندات المؤيدة بقصد إخلاء السلفة:*</u>

		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ سلف الحسابات الجارية

وينطبق على سلف الحسابات الجارية نفس الإجراءات والقواعد المحاسبية الخاصة بالسلف المؤقتة في حال عدم تسويتها حتى نهاية السنة المالية، وكذا عند إثبات توريد أو صرف أي فائض أو نقص في مبلغ السلفة الأصلي.

وعند صرف مثل هذه السلف من حساب جاري خارج الموازنة، يكتفى بتخصيص المبلغ في سجلات الحساب الجاري بحيث يتم الصرف من الحساب لدى البنك أولاً بأول، ولا يستلزم الأمر صرف المبلغ بالكامل، وبالتالي لاداعي لاستخدام وتوسيط حـ/ سلف حسابات جارية.

3-2-2 السلف على الأجور:

سبق تناول إجراءات ومعالجات السلف على الأجور في الوحدة السابقة ضمن المعالجات المحاسبية لأجور وتعويضات العاملين. وهناك نقطة إضافية تستدعي التنبيه وهي أن دليل النظام لم يوضح المعالجة المحاسبية للسلف على الأجور التي لم يتم استعادتها بحلول نهاية العام، حيث اكتفى بالتأكيد على ما ورد في اللائحة التنفيذية للقانون المالي بمنع صرف سلف على الأجور في الأشهر الأخيرة من السنة المالية، ووجوب استعادة كافة سلف الأجور بحلول نهاية العام المالي. وفي رأينا أن المعالجة المحاسبية لهذا الأمر يفترض ألا تخرج عن نفس المعالجات المحاسبية المتبعة مع السلف المؤقتة عند عدم تسويتها بنهاية السنة المالية.

تمرين (1): السلف المؤقتة:

جرى صرف الثلاث السلف المؤقتة الآتية لدى وزارة الصحة (جهة سلطة مركزية):

السلفة الأولى: في 2011/10/10م تم صرف سلفة مؤقتة من موازنة الجهة بالدولار بمبلغ 2,000 دولار (سعر الصرف 230 ريال/ 1$)، وذلك للموظف طارق لمواجهة تكاليف سفره إلى لندن لحضور مؤتمر. وبعد عودته تم إخلاء العهدة في 2011/10/20م على النحو الآتي:

- بدل سفر لمدة أربعة أيام بواقع 400$ لليوم الواحد.
- لم يقم طارق بتوريد المبلغ المتبقي من السلفة حتى نهاية العام المالي، وتقرر خصمها من مرتبه على قسطين، حيث تم خصم القسط الأول من مرتب يناير 2012م، (افترض أن مرتب طارق الإجمالي 180,000 ريال، وشملت الاستقطاعات 18,000 ريال ضرائب، و21,000 ريال تقاعد، إضافة إلى شيك بقيمة القسط الأول من المبلغ المتبقي من سلفة السفر والذي تم إيداعه في الحساب المختص لدى البنك).

السلفة الثانية: في 2011/11/15م تم صرف سلفة مؤقتة للموظف عدنان بغرض شراء أثاث متنوع وذلك بموجب عرض سعر قيمته 700,000 ريال، يخصم منه ضريبة بواقع 2٪.

وقد تأخر إخلاء وتصفية السلفة حتى 2012/1/25م، وذلك نتيجة إضافة أصناف أثاث أخرى، حيث بلغت قيمة الأثاث كاملة بموجب فاتورة المورد 780,000 ريال خاضعة للضريبة

بواقع 2٪. وتم صرف الفارق للمورد مباشرة في 2012/2/5م، علما أن المورد يحمل بكامل الضريبة.

السلفة الثالثة: في 2011/11/20م تم صرف سلفة مؤقتة للموظف فيصل بمبلغ 450,000 ريال بشيك خصما من الحساب الجاري خارج الموازنة الخاص بالمنحة المقدمة من هولندا، وذلك لمواجهة تكاليف مشروع التطعيم الموسع ضد شلل الأطفال. وفي 2011/12/20م قدم فيصل كافة المستندات الثبوتية بقصد تسوية وإخلاء السلفة، حيث بلغت قيمة المستندات 422,000 ريال، وقام في نفس الوقت بتوريد الفارق نقدا بالصندوق، وفي اليوم التالي قدم أمين الصندوق إشعار إيداع المبلغ في الحساب المختص لدى البنك.

والمطلوب:

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات أعلاه وبشكل مستقل لكل سلفة على حده.

ثانياً: إجراء قيود اليومية اللازمة للسلفة الثالثة بافتراض أنها صرفت من اعتمادات الموازنة.

ثالثاً: بافتراض أن السلف أعلاه تمت لدى وحدة إدارية بالسلطة المحلية، فما أوجه الاختلاف في المعالجة المحاسبية لدى الوحدة الإدارية عما تم لدى جهة السلطة المركزية؟

الحل:

<u>**إيضاحات حول حل التمرين رقم (1):**</u>		**المبالغ بالريال**
(1) <u>السلفة المؤقتة الأولى باسم طارق:</u>		
قيمة السلفة المنصرفة = 2,000$ × 230	=	460,000
ناقصاً: قيمة مستندات إخلاء جزء من السلفة = 400$ ×4 = 1,600$ × 230 ريال	=	(368,000)
المتبقي من السلفة *(تسترد بالخصم من الراتب على قسطين كل قسط 46,000)*		**92,000**
(2) <u>السلفة المؤقتة الثانية باسم عدنان:</u>		
قيمة السلفة المنصرفة لعدنان	=	700,000
ناقصاً: الضريبة المخصومة *(تسجل استخدامات)* = 700,000 × 2٪	=	(14,000)
صافي السلفة المنصرفة لعدنان		**686,000**
<u>إخلاء السلفة المؤقتة الثانية:</u>		
قيمة مستندات الإخلاء		780,000
ناقصاً: مبلغ السلفة كاملة قبل خصم الضريبة (لأن الضريبة يتحملها المورد)	=	(700,000)
المتبقي (زيادة في قيمة الأثاث عن السلفة) وهذا المبلغ يخضع للضريبة		80,000
الضريبة = 80,000 × 2٪	=	(1,600)
الصافي (يصرف للمورد مباشرة)		**78,400**
(3) <u>السلفة المؤقتة الثالثة باسم فيصل:</u>		

قيمة السلفة المنصرفة	450,000
ناقصا: قيمة مستندات إخلاء السلفة	(422,000)
المبلغ المتبقي من السلفة طرف فيصل (مورد نقدا بالخزينة، ثم إيداعه لدى البنك)	**28,000**

أولاً: قيود اليومية اللازمة لدى وزارة الصحة (سلطة مركزية) للسلف الثلاث كل على حده:

(1) *قيود اليومية للسلفة المؤقتة الأولى:*

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
		أ. المعالجات المحاسبية للسلفة المؤقتة الأولى خلال العام المالي 2011م	
460,000	460,000	من حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ طارق) إلى حـ/ البنك استخدامات صرف سلفة مؤقتة لحضور المؤتمر الدولي في لندن (إيضاح 1)	/10/10 2011م
368,000	368,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ طارق) إخلاء جزء من السلفة المؤقتة الخاصة بحضور مؤتمر لندن (إيضاح 1)	/10/20 2011م
92,000	92,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (السلفة المؤقتة باسم/ طارق) تسوية المبلغ المتبقي من سلفة سفر طارق لحضور مؤتمر لندن	/12/31 2011م

ب. المعالجات المحاسبية للسلفة المؤقتة الأولى خلال العام المالي 2012م

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
180,000	180,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات شيك رقم .....بمبلغ 18,000 باسم مصلحة الضرائب شيك رقم .....بمبلغ 21,000 باسم هيئة التأمينات والمعاشات شيك رقم .....بمبلغ 46,000 قسط السلفة الأول (يودع كموارد) شيك رقم .....بمبلغ 95,000 الصافي باسم المستفيد (طارق) صرف مرتب طارق لشهر يناير 2012 بعد خصم القسط الأول(إيضاح1)	/1/31 2012م
46,000	46,000	من حـ/ البنك موارد إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إيداع شيك القسط الأول عن المبلغ المتبقي من سلفة سفر طارق إلى لندن والمستقطع من مرتبه لشهر يناير 2012م (إيضاح 1)	/1/31 2012م
46,000		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية	/1/31

	46,000	إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم طارق) تسوية السلفة المؤقتة بقيمة القسط الأول المخصوم من مرتب يناير 2012	2012م

(2) *قيود اليومية للسلفة المؤقتة الثانية:*

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
		أ. المعالجات المحاسبية للسلفة المؤقتة الثانية خلال العام المالي 2011م	
 686,000 14,000	 700,000	من مذكورين حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ عدنان) حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات شيك رقم........ بمبلغ 14,000 ريال باسم مصلحة الضرائب شيك رقم........ بمبلغ 686,000 ريال الصافي باسم عدنان صرف سلفة مؤقتة لشراء أثاث متنوع (إيضاح 2)	/11/15 2011م
686,000	 686,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (سلفة مؤقتة باسم/ عدنان) تسوية السلفة المؤقتة طرف عدنان التي لم يتم إخلاءها حتى الآن	/12/31 2011م
		ب. المعالجات المحاسبية للسلفة المؤقتة الثانية خلال العام المالي 2012م	
686,000	 686,000	من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ عدنان) إخلاء سلفة شراء الأثاث المنصرفة لعدنان في 2011م (إيضاح 2)	/1/25 2012م
80,000	 80,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات شيك رقم......بمبلغ 1,600ريال باسم مصلحة الضرائب شيك رقم......بمبلغ 78,400 ريال باسم المورد...... سداد فارق قيمة الأثاث بعد خصم الضرائب على هذا المبلغ (إيضاح 2)	/2/5 2012م

(3) *قيود اليومية للسلفة المؤقتة الثالثة:*

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
450,000	 450,000	من حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ فيصل) إلى حـ/ البنك الحسابات الجارية صرف سلفة مؤقتة لمواجهة تكاليف التطعيم الموسع (إيضاح 3)	11/20 /2011م

422,000		من حـ/ الحسابات الجارية إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ فيصل) إخلاء سلفة مواجهة تكاليف مشروع التطعيم الموسع ضد شلل الأطفال	12/20/2011م
	422,000		
28,000		من حـ/ النقدية إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ فيصل) توريد المبلغ المتبقي من سلفة مشروع التطعيم ضد شلل الأطفال	12/20/2011م
	28,000		
28,000		من حـ/ البنك حسابات جارية إلى حـ/ النقدية إيداع المبلغ المتبقي من سلفة مشروع التطعيم الموسع لدى البنك	12/21/2011م
	28,000		

<u>ثانيا: قيود اليومية للسلفة المؤقتة الثالثة لدى وزارة الصحة بافتراض أنها صرفت من اعتمادات الموازنة:</u>

مديـــن	دائـــن	البيـــــان	التاريخ
450,000		من حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ فيصل)	11/20/2011م
	450,000	إلى حـ/ البنك استخدامات	
		صرف سلفة مؤقتة لمواجهة تكاليف التطعيم الموسع لشلل الأطفال	
422,000		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/ بند/ نوع)	12/20/2011م
	422,000	إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ فيصل)	
		إخلاء سلفة مواجهة تكاليف مشروع التطعيم الموسع لشلل الأطفال	
28,000		من حـ/ النقدية	12/20/2011م
	28,000	إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ فيصل)	
		توريد المبلغ المتبقي من سلفة مشروع التطعيم ضد شلل الأطفال	
28,000		من حـ/ البنك استخدامات	12/21/2011م
	28,000	إلى حـ/ النقدية	
		إيداع المبلغ المتبقي من سلفة مشروع التطعيم الموسع لدى البنك	

<u>ثالثا: الحل بافتراض أن المعاملات تمت لدى وحدة إدارية محلية:</u>

عند إجراء المعاملات السابقة لدى وحدة إدارية بالسلطة المحلية، سوف يتم القيد بنفس القواعد التي تمت لدى جهة السلطة المركزية عدا بعض الاختلافات الشكلية تتمثل في الآتي:

السلفة الأولى: عند صرف السلفة سوف يتم القيد على حـ/البنك نفقات تشغيلية محلية بدلاً من حـ/البنك استخدامات. وعند إيداع مبلغ القسط المخصوم من مرتب طارق لايجرى أي قيد بدفاتر الوحدة الإدارية لأن المبلغ يعتبر موارد مركزية يجب أن يودع في حساب الحكومة العام - وزارة المالية، وسيتم إثبات ذلك لدى وزارة المالية.

السلفة الثانية: كونها تخص شراء أثاث (أصول غير مالية)، فسوف يتم قيد صرف السلفة وصرف المبلغ المتبقي للمورد على حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية بدلاً من حـ/البنك استخدامات.

السلفة الثالثة: لايوجد أي اختلاف عند صرف السلفة من حساب جاري خارج الموازنة. أما في حالة الصرف من اعتمادات الموازنة، فسوف يتم قيد صرف السلفة وإيداع المتبقي منها على حـ/البنك نفقات تشغيلية محلية بدلاً من حـ/ البنك استخدامات.

4-2-2 الاعتمادات المستندية والتحويلات النقدية للخارج:

الاعتمادات المستندية خدمة مصرفية الهدف منها توفير الثقة في تنفيذ صفقات الاستيراد والتصدير وحماية الحقوق، فمن خلال الاعتماد المستندي يدخل بنك المستورد وبنك المصدر كوسطاء في إتمام تنفيذ الصفقة بين المستورد والمصدر وضمان حقوق كل منهما. وسميت مستندية لارتكازها على عدد كبير من المستندات التي بدونها لايمكن تنفيذ الصفقة.

أما التحويلات النقدية للخارج فتتمثل في المبالغ المحولة للبعثات الدبلوماسية والدراسية والبعثات الرسمية الأخرى الموفدة للخارج، وذلك مقابل مرتبات ونفقات تشغيلية أخرى، أو لإقامة فعاليات كالمعارض والاحتفالات، أو لدفع اشتراكات ورسوم حكومية لمنظمات إقليمية ودولية، وغير ذلك.

ونظراً لطبيعة هذين النوعين من المعاملات الحكومية التي تستوجب دفع مبالغ مقدماً قبل الحصول على السلعة أو الخدمة، فقد استحدث النظام المحاسبي الحكومي حـ/الاعتمادات المستندية، وحـ/التحويلات النقية للخارج كحسابين مساعدين لاستخدامهما في إثبات معاملات المدفوعات النقدية للخارج، حيث يستخدم الأول عند الدفع عبر إعتمادات مستندية، ويستخدم الثاني عند الدفع بحوالات نقدية.

وتنص اللوائح والقواعد المنظمة لتلك المعاملات المصرفية على تنفيذها عبر البنك المركزي حصراً، واشتراط توافر اعتماد مالي في موازنة الجهة الحكومية يغطي كامل مبلغ الاعتماد المستندي أو التحويل النقدي. كما يقتصر تنفيذ واستخدام التحويلات النقدية للخارج على موازنة السلطة المركزية فقط.

فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية لهذين الحسابين، فتتم بنفس الأسلوب الذي تم إتباعه في معالجة السلف المؤقتة عدا استبدال اسم الحساب لاغير، والتمرينان الآتيان يوضحان ذلك.

تمرين (2): الاعتمادات المستندية:

(1) في 2011/8/4م فتحت وزارة الداخلية (سلطة مركزية) اعتماد مستندي برقم (2011/87) لدى البنك المركزي بمبلغ $60,000 بسعر صرف 220 ريال/$1، وذلك لاستيراد أجهزة ومعدات مختلفة، وقد خصم البنك من موازنة الوزارة كامل قيمة الاعتماد، إضافة إلى مصاريف بنكية بنسبة 0.5٪ من قيمة الاعتماد، وأرسل البنك إشعاراً بذلك للوزارة.

(2) وردت المستندات بمبلغ $54,000، وأضاف البنك المبلغ الفائض في الحساب المختص.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة في ظل الافتراضات الآتية:

الأول: وردت المستندات والأجهزة المستوردة في 2011/12/20م.

الثاني: وردت المستندات والأجهزة المستوردة في 2012/1/18م.

الثالث: فُتح الاعتماد المستندي من حساب جاري ووردت المستندات في 2011/12/20م.

الرابع: فُتح الاعتماد المستندي من حساب جاري ووردت المستندات في 2012/1/18م.

الحل:

إيضاحات حول حل التمرين رقم (2):		**المبالغ بالريال**
(1) فتح الاعتماد المستندي (2011/87):		
قيمة الاعتماد المستندي رقم (2011/87) = $60,000 × 220	=	13,200,000
+ مصاريف وعمولات الاعتماد البنكية = 13,200,000 × 0.5٪	=	66,000
إجمالي تكلفة الاعتماد المستندي		**13,266,000**
(2) قيمة الأجهزة والمعدات بموجب مستندات الاعتماد (2011/87):		
قيمة المستندات الواصلة = $54,000 × 220	=	11,880,000
+ حصتها من م. بنكية = 11,880,000 × 0.5٪	=	59,400
إجمالي قيمة المستندات والأجهزة الواصلة		**11,939,400**
(3) المبلغ الفائض من الاعتماد المستندي (2011/87):		
قيمة الاعتماد المستندي		13,266,000

ناقصا: قيمة المستندات الواصلة (11,939,400)

المبلغ الفائض **1,326,600**

قيود اليومية في ظل الافتراضات الأربعة:

مديــــن	دائــــن	البيــــــــان	التاريخ
(1) قيود اليومية في ظل الافتراض (1): ورود المستندات في 2011/12/20م			
13,266,000		من حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	8/4/
	13,266,000	إلى حـ/ البنك استخدامات	2011م
		فتح اعتماد مستندي لاستيراد أجهزة ومعدات مختلفة (إيضاح 1)	
11,939,400		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)	12/20/
	11,939,400	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	2011م
		إثبات ورود مستندات الاعتماد المستندي في 2011 (إيضاح 2)	
1,326,600		من حـ/ البنك الاستخدامات	12/20/
	1,326,600	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	2011م
		إعادة المبلغ الفائض من قيمة الاعتماد المستندي (إيضاح 3)	
(2) قيود اليومية في ظل الافتراض (2): ورود المستندات في 2012/1/18م			
13,266,000		من حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	8/4/
	13,266,000	إلى حـ/ البنك استخدامات	2011م
		فتح اعتماد مستندي لاستيراد أجهزة ومعدات مختلفة (إيضاح 1)	
13,266,000		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)	12/31/
	13,266,000	إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (اعتماد مستندي 2011/87)	2011م
		تسوية الاعتماد المستندي نهاية العام المالي لعدم وصول المستندات	
11,939,400		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية	1/18/
	11,939,400	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	2012م
		إثبات ورود المستندات واستلام الأجهزة والمعدات في2011 (إيضاح 2)	
1,326,600		من حـ/ البنك موارد	1/18/
	1,326,600	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	2012م
		إعادة المبلغ الفائض من قيمة الاعتماد المستندي (إيضاح 3)	
1,326,600		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية	1/18/
	1,326,600	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	2012م
		تسوية رصيد الاعتماد المستندي بالمبلغ الفائض المضاف للحساب	

(3) قيود اليومية في ظل الافتراض (3): فتح الاعتماد من حساب جاري وورود المستندات في 2011م

13,266,000		من حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	8/4/ 2011م
	13,266,000	إلى حـ/ البنك حسابات جارية	
		فتح اعتماد مستندي لاستيراد أجهزة ومعدات مختلفة (إيضاح 1)	
11,939,400		من حـ/ الحسابات الجارية	12/20/ 2011م
	11,939,400	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	
		إثبات ورود مستندات الاعتماد واستلام الأجهزة في2011م (إيضاح 2)	
1,326,600		من حـ/ البنك حسابات جارية	12/20/ 2011م
	1,326,600	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	
		إعادة المبلغ الفائض من قيمة الاعتماد المستندي (إيضاح 3)	

(4) قيود اليومية في ظل الافتراض (4): فتح الاعتماد من حساب جاري وورود المستندات في 2012م

13,266,000		من حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	8/4/ 2011م
	13,266,000	إلى حـ/ البنك حسابات جارية	
		فتح اعتماد مستندي لاستيراد أجهزة ومعدات مختلفة (إيضاح 1)	
13,266,000		من حـ/ الحسابات الجارية	12/31/ 2011م
	13,266,000	إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (اعتماد مستندي 2011/87)	
		تسوية الاعتماد المستندي نهاية العام المالي لعدم وصول المستندات	
11,939,400		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية	1/18/ 2012م
	11,939,400	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	
		إثبات ورود مستندات الاعتماد واستلام الاجهزة في2012 (إيضاح 2)	
1,326,600		من حـ/ البنك حسابات جارية	1/18/ 2012م
	1,326,600	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	
		إعادة المبلغ الفائض من قيمة الاعتماد المستندي (إيضاح 3	
1,326,600		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية	1/18/ 2012م
	1,326,600	إلى حـ/ الاعتمادات المستندية (اعتماد رقم 2011/87)	
		تسوية رصيد الاعتماد المستندي بالمبلغ الفائض المضاف للحساب	

تمرين (3): التحويلات النقدية للخارج:

(1) في 2011/9/11م حولت وزارة التعليم العالي إلى الملحقية الثقافية اليمنية بسوريا مبلغ 80,000$ بسعر صرف 210 ريال/1$ مقابل الرسوم الدراسية ومستحقات الطلاب الدارسين هناك للربع الرابع من عام 2011م.

(2) وفي 2011/12/15م أرسلت الملحقية المستندات الثبوتية بما تم صرفه كرسوم دراسية ومستحقات الطلاب من حوالة الربع الرابع وذلك بمبلغ 75,500$.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لما سبق وذلك في ظل الافتراضات الآتية:

الأول: حولت الملحقية المبلغ المتبقي من عهدة الربع الرابع إلى البنك في 2011/12/20م.

الثاني: مازال المبلغ المتبقي من عهدة الربع الرابع بذمة الملحقية حتى الآن.

الحل:

إيضاحات حول حل التمرين رقم (3):			**المبالغ بالريال**
قيمة التحويل للملحقية	= 80,000$ × 210	=	16,800,000
قيمة مستندات الصرف	= 75,500$ × 210	=	(15,855,000)
المبلغ المتبقي الفائض من الحوالة			**945,000**

قيود اليومية في ظل الافتراضين:

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
		(1) قيود اليومية في ظل الافتراض (1): إعادة المبلغ المتبقي في 2011/12/20م	
16,800,000		من حـ/ التحويلات النقدية للخارج (باسم/ الملحقية الثقافية بسوريا)	9/11/ 2011م
	16,800,000	إلى حـ/ البنك استخدامات	
		تحويل رسوم ومستحقات الدارسين للربع الرابع 2011م	
15,855,000		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)	12/15/ 2011م
	15,855,000	إلى حـ/ التحويلات النقدية للخارج (باسم/ الملحقية الثقافية بسوريا)	
		إخلاء عهدة الملحقية بالمنصرف للدارسين في الربع الرابع 2011م	
945,000		من حـ/ البنك الاستخدامات	12/20/ 2011م
	945,000	إلى حـ/ التحويلات النقدية للخارج (باسم/ الملحقية الثقافية بسوريا)	
		تحويل المبلغ الفائض من مستحقات الدارسين للربع الرابع 2011م	
		(2) قيود اليومية في ظل الافتراض (2): عدم إعادة المبلغ المتبقي حتى الآن	
		نفس القيد الأول الذي تم في الافتراض رقم (1)	
		نفس القيد الثاني الذي تم في الافتراض رقم (1)	

945,000		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)	31/12/
	945,000	إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (باسم/ الملحقية الثقافية بسوريا)	2011م
		تسوية المتبقي من تحويل مستحقات الدارسين للربع الرابع، وذلك لعدم توريده حتى نهاية العام المالي	

5-2-2 المبالغ المدفوعة مقدماً:

هي الدفعات المدفوعة مقدماً للغير مثل المقاولين والتي تتم استناداً لعقود الاتفاق المبرمة معهم. ولايتم دفعها إلا بعد الحصول على ضمان بنكي (خطاب ضمان) ساري المفعول بنفس مبلغ الدفعة المقدمة. ويتم استرداد الدفعة عند صرف قيمة مستخلصات الأعمال المنجزة، وذلك باستقطاعها بنفس النسبة. على سبيل المثال، إذا تم صرف دفعة مقدمة بنسبة 20٪ من قيمة العقد، فيتم الاستعادة باستقطاع نسبة 20٪ من قيمة كل مستخلص بالأعمال المنجزة. ويجب أن يظل الضمان البنكي ساري المفعول حتى استرداد كامل مبلغ الدفعة المقدمة، ويمكن للمتعهد تقديم ضمان جديد يساوي المبلغ المتبقي من قيمة الدفعة المقدمة واستعادة الضمان السابق.

فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للمبالغ المدفوعة مقدماً، فيتبع بشأنها نفس قواعد وإجراءات معاملات الحسابات المساعدة السابقة، غير أن الدفعات المقدمة غالباً ماترتبط بمعاملات اكتساب الأصول غير المالية ومعاملات الضمانات أو التأمينات المتنوعة، وهو ما يستدعى توضيح خطوات معالجاتها المحاسبية بشكل مستقل وذلك على النحو الآتي:

(1) ***استلام ضمان الدفعة المقدمة:*** عند استلام ضمان الدفعة المقدمة (عادة خطاب ضمان)، يجرى القيد النظامي الآتي بمقدار مبلغ الضمان:

		من حـ/ الكفالات
		إلى حـ/ أمانات الكفالات

(2) ***صرف الدفعة المقدمة:***

		من حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً (باسم/........)
		إلى حـ/ البنك استخدامات (سلطة مركزية)
		أو: إلى حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية (سلطة محلية)

(3) ***عكس القيد الرقابي الإحصائي الخاص بالأصول غير المالية:*** عندما يكون صرف الدفعة المقدمة على ذمة اكتساب أصول غير مالية، يتم عكس القيد الرقابي الإحصائي الذي أجري عند توقيع العقد مع المقاول أو المورد، وذلك بمقدار مبلغ الدفعة:

		من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية

(4) ***خصم الدفعة المقدمة أو جزءًا منها خلال نفس العام المالي:*** عند تقديم المستندات بالمستخلصات والأعمال التي تم انجازها أو المواد الموردة خلال نفس السنة المالية التي تم فيها الصرف، يتم صرف المستحق وخصم الدفعة المقدمة بالقيد الآتي:

		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى مذكورين حـ/ البنك استخدامات (بصافي المستحق + الاستقطاعات القانونية) حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً (بالمبلغ المخصوم من قيمة الدفعة)

(5) ***عكس القيد الرقابي الإحصائي الخاص بالأصول غير المالية:*** وذلك بمقدار المبلغ المنصرف فقط (صافي المستحق + الاستقطاعات).

(6) ***عدم استعادة الدفعة المقدمة أو جزء منها حتى نهاية العام المالي:*** في نهاية السنة المالية عند عدم استعادة مبالغ الدفعات المقدمة، يتم اعتبارها استخدامات بالقيد على حساب المبالغ الدائنة تحت التسوية، بنفس المعالجة السابقة للسلف المؤقتة، وكما يلي:

		من حـ/ الاستخدامات إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية

(7) ***تسوية المبالغ المدفوعة مقدما في السنوات المالية التالية:*** في السنة أو السنوات المالية التالية يتم استرداد المبالغ المدفوعة مقدما بالاستقطاع من قيمة الأعمال المنجزة من واقع المستخلصات والقيد خصما من حساب المبالغ الدائنة تحت التسوية، وكما يلي:

		من مذكورين حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) [بصافي مستحق المقاول+الاستقطاعات القانونية] حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية [بماتم خصمه لسداد الدفعة المقدمة] إلى مذكورين حـ/ البنك استخدامات [بصافي مستحق المقاول + الاستقطاعات] حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً [بماتم خصمه لسداد الدفعة المقدمة]

(8) ***عكس القيد الرقابي الإحصائي الخاص بالأصول غير المالية:*** وذلك بمقدار المبلغ المنصرف فقط (صافي المستحق + الاستقطاعات القانونية).

(9) ***إعادة ضمان الدفعة المقدمة:*** يتم إعادة الضمان البنكي بعد خصم كامل مبلغ الدفعة المقدمة، وبعد إعادة الضمان يتم إثبات ذلك بعكس القيد النظامي السابق:

من حـ/ أمانات الكفالات إلى حـ/ الكفالات		

تنبيه: عند إجراء مثل هذه المعاملات من حساب جاري خارج الموازنة، يتبع بشأنها نفس القواعد السابقة عدا تغيير أسماء حسابات البنك إلى حـ/البنك حسابات جارية، وحسابات الموارد والاستخدامات إلى حـ/الحسابات الجارية.

تمرين (4): المبالغ المدفوعة مقدما:

(1) في 2010/3/2م بعد استكمال إجراءات مناقصة مشروع توسعة مدرسة المناهل، تعاقدت وزارة التربية والتعليم مع المقاول (البخيتي) على تنفيذ المشروع بمبلغ 10 ملايين ريال.

(2) تضمن عقد الاتفاق صرف دفعة مقدمة للمقاول بواقع 20٪ من قيمة العقد مقابل تقديم خطاب ضمان بنكي بنفس المبلغ، على أن يخصم بنفس النسبة من قيمة الأعمال المنجزة المعتمدة من واقع مستخلصات رسمية. وفي 2010/3/5م تم صرف الدفعة المقدمة بعد تقديم المقاول خطاب ضمان بنفس المبلغ.

(3) تم محاسبة المقاول بالعمل المنجز من واقع ثلاثة مستخلصات على النحو الآتي:

أ. *المستخلص الأول:* بلغ قيمة الأعمال المنجزة 3,500,000 ريال، وتم السداد في 2010/11/5م بعد خصم حصة المستخلص في الدفعة المقدمة.

ب. *المستخلص الثاني:* بلغ قيمة الأعمال المنجزة 8,000,000 ريال، وتم السداد في 2011/9/2م بعد خصم حصة المستخلص في الدفعة المقدمة.

ج. *المستخلص الثالث والأخير:* بلغ قيمة الأعمال المنجزة 10,000,000 ريال، وتم السداد في 2012/7/1م بعد خصم حصة المستخلص في الدفعة المقدمة. وفي نفس اليوم تم إعادة خطاب الضمان الخاص بضمان الدفعة المقدمة للمقاول البخيتي.

المطلوب:

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة وفقا لقواعد النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

ثانياً: تصوير حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما، وحـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية والترحيل إليهما.

الحل:

إيضاحات حول حل التمرين (4):

		المبالغ بالريال
(1) قيمة الدفعة المقدمة للمقاول = 10,000,000 × 20٪	=	**2,000,000**
(2) *بيانات المستخلص الأول:*		
قيمة الأعمال المنجزة للمستخلص الأول:		**3,500,000**

الاستقطاعات:

		المبالغ بالريال
حصة المستخلص من الدفعة المقدمة = 3,500,000 × 20٪	=	700,000

(المتبقي من الدفعة المقدمة= 2,000,000 –700,000 = 1,300,000)

إجمالي الاستقطاعات		**(700,000)**
الصافي		**2,800,000**

(3) ***بيانات المستخلص الثاني:***

		المبالغ بالريال
قيمة الأعمال المنجزة للمستخلص الحالي رقم (2):		8,000,000
ناقصا: قيمة الأعمال المنجزة حتى المستخلص السابق رقم (1)		(3,500,000)
صافي قيمة الأعمال المنجزة المستحقة الدفع		**4,500,000**
الاستقطاعات:	المبالغ بالريال	
حصة المستخلص من الدفعة المقدمة = 4,500,000 ×20٪ =	900,000	
(المتبقي من الدفعة المقدمة = 1,300,000 – 900,000 = 400,000)		
إجمالي الاستقطاعات		**(900,000)**
الصافي		**3,600,000**

(4) ***بيانات المستخلص الثالث والأخير:***

		المبالغ بالريال
قيمة الأعمال المنجزة للمستخلص الحالي رقم (3) الأخير:		10,000,000
ناقصا: قيمة الأعمال المنجزة حتى المستخلص السابق رقم (2)		(8,000,000)
صافي قيمة الأعمال المنجزة المستحقة الدفع		**2,000,000**
الاستقطاعات:	المبالغ بالريال	
حصة المستخلص من الدفعة المقدمة = 2,000,000 ×20٪ =	400,000	
(المتبقي من الدفعة المقدمة = 400,000 – 400,000 = صفر)		
إجمالي الاستقطاعات		**(400,000)**
الصافي		**1,600,000**

أولاً: قيود اليومية:

مديـــن	دائـــن	البيـــــان	التاريخ
10,000,000		من حـ/ اكتساب أصول غير مالية	3/2/ 2010م
	10,000,000	إلى حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية	
		إثبات قيمة عقد مشروع توسعة مدرسة المناهل الموقع مع البخيتي	
2,000,000		من حـ/ الكفالات	3/5/ 2010م
	2,000,000	إلى حـ/ أمانات الكفالات	

		استلام خطاب ضمان رقم..صادر من بنك...مقابل ضمان الدفعة المقدمة للمقاول البخيتي لمشروع توسعة مدرسة المناهل (إيضاح 1)	
2,000,000	 2,000,000	من حـ/المبالغ المدفوعة مقدماً (باسم المقاول البخيتي) إلى حـ/ البنك استخدامات صرف دفعة مقدمة للمقاول البخيتي لمشروع .... (إيضاح 1)	/3/5 2010م
3,500,000	 2,800,000 700,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى مذكورين حـ/ البنك استخدامات حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً (باسم/ المقاول البخيتي) صرف قيمة الأعمال المنجزة من مشروع توسعة مدرسة المناهل بموجب المستخلص رقم (1) (إيضاح 2)	/11/5 2010م
1,300,000	 1,300,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (دفعة مقدمة باسم/البخيتي) تسوية المتبقي من الدفعة المقدمة لعدم استردادها حتى نهاية العام	/12/31 2010م
 3,600,000 900,000	 3,600,000 900,000	من مذكورين حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية إلى مذكورين حـ/ البنك استخدامات حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً (باسم/ المقاول البخيتي) صرف قيمة الأعمال المنجزة من مشروع توسعة مدرسة المناهل بموجب المستخلص رقم (2) (إيضاح 3)	/9/2 2011م
 1,600,000 400,000	 1,600,000 400,000	من مذكورين حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية إلى مذكورين حـ/ البنك استخدامات حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً (باسم/ المقاول البخيتي) صرف قيمة الأعمال المنجزة من مشروع توسعة مدرسة المناهل بموجب المستخلص رقم (3) (إيضاح 4)	/7/1 2012م
2,000,000		من حـ/ أمانات الكفالات	/7/1

	2,000,000	إلى حـ/ الكفالات إعادة ضمان الدفعة المقدمة للمقاول البخيتي عن مشروع توسعة مدرسة المناهل بعد استرداد كامل الدفعة المقدمة	2012م

ثانيًا: الترحيل إلى حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً ، وحـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية

مدين — **حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً** — دائن

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
2,000,000	إلى حـ/البنك استخدامات	10/3/5	700,000	من حـ/ الاستخدامات	10/11/5
			900,000	من مذكورين	11/ 9/2
			400,000	من مذكورين	12/ 7/1
2,000,000	**إجمالي**		**2,000,000**	**إجمالي**	

مدين — **حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية** — دائن

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
900,000	إلى مذكورين	11/9/2	1,300,000	من حـ/ الاستخدامات	10/12/31
400,000	إلى مذكورين	12/7/1			
1,300,000	**إجمالي**		**1,300,000**	**إجمالي**	

3- الحسابات الانتقالية:

1-3 تبويب الحسابات الانتقالية وسماتها:

مدين	دائن
حـ/ البنك أمانات	حـ/ مرتجع الأجور
	حـ/ التأمينات المتنوعة
	حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير
حـ/ التزامات سلع وخدمات وممتلكات	حـ/ دائنون التزامات قائمة
حـ/ التزامات اكتساب أصول ثابتة	
حـ/ التزامات اكتساب أصول غير منتجة	
حـ/ تسوية الموارد المحصلة مقدما	حـ/ الموارد المحصلة مقدما

ح/ الموارد المستحقة	ح/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة
ح/ النفقات المقدمة عن سلع وخدمات وممتلكات	

تتوزع الحسابات الانتقالية في ثلاثة أقسام وعلى النحو الآتي:

(1) **حسابات الأمانات:** تتمثل في المبالغ التي يتم تحصيلها أو الاحتفاظ بها مؤقتاً كأمانات للغير، وذلك لحين إعادتها لأصحابها أو التصرف فيها. وحددها النظام في ثلاثة حسابات تتمثل في، ح/ مرتجع الأجور، وح/ التأمينات المتنوعة، وح/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير. وتكون هذه الحسابات دائنة عند تحصيلها يقابلها في الجانب المدين ح/ البنك أمانات. أما عند سدادها فتكون مدينة يقابلها في الجانب الدائن ح/ البنك أمانات أو ح/ النقدية. وينطبق على حسابات الأمانات مفهوم الحسابات خارج الموازنة، غير أن ذلك يبقى إلى الحد الذي يسمح القانون بتحويلها إلى موارد الموازنة، ويحدث ذلك في حالة المصادرة النهائية بالنسبة للتأمينات المتنوعة، وثبوت انتفاء الأحقية أو الخصم بالنسبة لمرتجع الأجور. أما المبالغ الدائنة المحصلة للغير فيتوقع أن تظل في حكم الأمانة لحين سدادها لأصحابها أو الجهات المسؤولة عنها.

(2) **حسابات الالتزامات:** تعبر حسابات الالتزامات عن المبالغ المستحقة للغير مقابل قيمة سلع أو خدمات، ويسري عليها مفهوم الالتزام وقواعد الاعتراف السابق توضيحها. وتتألف من ثلاثة حسابات مدينة يعكس كل حساب منها طبيعة ونوع الالتزام (سلع وخدمات، أصول ثابتة، أصول غير منتجة)، ويقابلها في الجانب الدائن ح/ دائنون التزامات قائمة. هذا وقد تضمنت الوحدتان الثالثة والخامسة تفاصيل أكثر حول طبيعة واستخدامات هذه الحسابات وإجراءات وقواعد معالجاتها المحاسبية.

(3) **حسابات المقدمات والمستحقات:** ضمن الخطة التدريجية للتحول إلى أساس الاستحقاق، تم استحداث هذه الحسابات والتي تتمثل في حسابين مدينين هما ح/ الموارد المستحقة، وح/ النفقات المقدمة عن سلع وخدمات وممتلكات، يقابلهما في الجانب الدائن ح/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة. وكذا حساب دائن هو ح/ الموارد المحصلة مقدما يقابله في الجانب المدين ح/ تسوية الموارد المحصلة مقدما. وقد سبق تناول هذه الحسابات تفصيلا في الوحدتين الرابعة والخامسة ضمن معالجات الموارد والاستخدامات المستحقة والمقدمة.

2-3 المعالجات المحاسبية للحسابات الانتقالية:

1-2-3 مرتجع الأجور:

سبق تناول مرتجع الأجور والمعالجات المحاسبية الخاصة بها في الوحدة الخامسة ضمن المعالجات المحاسبية للحالات المرتبطة باستخدامات الباب الأول: رواتب وأجور العاملين.

3-2-2 التأمينات المتنوعة:

يعبر حـ/ التأمينات المتنوعة عن الضمانات التي يقدمها الغير للجهات الحكومية لأغراض متعددة، كتأكيد الجدية عند الدخول في مناقصات أو مزايدات، أو للوفاء بمتطلبات قانونية والتزامات تعاقدية، أو معلقة بشرط كضمانات الجمارك والاصطياد البحري وغير ذلك. والآتي عرض ملخص لأنواع هذه التأمينات وطرق تقديمها، إضافة إلى معالجاتها المحاسبية.

أولاً: أنواع الضمانات والتأمينات المتنوعة: تغطي الضمانات والتأمينات المتنوعة أغراض وفترات زمنية محددة يمكن تقسيمها في الثلاثة الأنواع الرئيسية الآتية:

النوع الأول: ضمانات المناقصات: وفقاً لقانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية رقم (23) لسنة 2007م ولائحته التنفيذية، يتطلب التعاقد على شراء أصول غير مالية أو سلع وخدمات أخرى إتباع أسلوب المناقصات عند بلوغ القيمة سقوف معينة، ويستوجب هذا الأسلوب الحصول على ضمانات من المتقدمين تعرف بضمانات المناقصات والمحددة بثلاثة أنواع هي:

(1) ***ضمان عطاء:*** هو ضمان يقدم مع كل عطاء بغرض التأكد من جدية ومقدرة المتقدمين، وتتحدد قيمته بنسبة لاتقل عن 2٪ ولا تزيد عن 3٪ من التكلفة التقديرية لعملية الشراء. وقد تقل هذه النسبة للمناقصات الكبيرة. وتعاد ضمانات العطاءات لأصحابها بعد البت في المناقصة، وقد تصادر في حالات معينة.

(2) ***ضمان أداء:*** هو ضمان يقدمه صاحب العطاء الفائز قبل توقيع العقد وقبل إعادة ضمان العطاء، ويتم الاحتفاظ بضمان الأداء ساري المفعول ولايرد إلا بعد التأكد من تنفيذ المتعهد لكافة التزاماته المنصوص عليها في العقد ووثائق المناقصة. وعند الإخلال بتلك الالتزامات أو بالمبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك يتم مصادرة الضمان. كما قد يتم استبدال الضمان بآخر خصوصا عند التجديد أو التعديل. وتتحدد قيمته بما لايقل عن 10٪ من قيمة عقود الأشغال، و15٪ لعقود التوريدات والخدمات الأخرى، واستثناء الخدمات الاستشارية من تقديم ضمان الأداء.

(3) ***ضمان الدفعة المقدمة:*** هو ضمان يقدمه المتعهد أو المقاول عندما ينص العقد ووثائق المناقصة على صرف دفعة مقدمة لذلك المتعهد، ويتحدد قيمة الضمان بنفس مبلغ الدفعة والتي يجب ألا تزيد عن 20٪ من قيمة العقد. ويجب الاحتفاظ بهذا الضمان ساري المفعول حتى استرداد كامل مبلغ الدفعة المقدمة.

النوع الثاني: ضمانات المزايدات: هي ضمانات يوجب القانون تقديمها من قبل الراغبين في شراء أو استئجار أصول أو أصناف أو أية ممتلكات أخرى تنوي الوحدة الحكومية بيعها أو تأجيرها، وحددها القانون في نوعين:

(1) ***تأمين دخول مزاد:*** هو ضمان مؤقت يقدمه المشترك في المزاد ليحق له المنافسة في المزاد، ويجب ألا يقل عن 25٪ من قيمة المزايدة المحددة في العطاء بالنسبة لعمليات البيع، ولايقل عن إيجار شهر واحد من العرض المقدم بالنسبة لعمليات تأجير البوفيات والأسواق والساحات وما في حكمها. ويتم إعادة هذه التأمينات للمتزايدين الذين لم يرس عليهم المزاد، ويحتفظ بضمان الفائز لحين إيفائه كامل التزاماته.

(2) ***تأمين مزايدة نهائي:*** هو تأمين يتم تحصيله في حالات التأجير للبوفيات والأسواق والساحات وما في حكمها يقدمه المشترك قبل توقيع العقد وذلك بواقع إيجار ثلاثة أشهر. ويتم الاحتفاظ بهذا الضمان ساري المفعول حتى نهاية العقد.

النوع الثالث: الضمانات المالية: هي أي تأمينات أو ضمانات حكومية أخرى خلاف ضمانات المناقصات والمزايدات، وتتضمن عدة أنواع من أبرزها وأكثرها شيوعاً مايلي:

1. ***الضمانات الجمركية:*** هي ضمانات تستوفى من المستوردين في المنافذ الجمركية بغرض الإفراج عن البضائع أو المواد المستوردة، والتي تكون بياناتها معلقة على شرط مثل، الاختلاف في القيمة، أو تقديم إعفاء معين، أو بضائع مفرج عنها وفق نظام العبور، أو البضائع المفرج عنها للأسواق الحرة، أو دخول السيارات للزيارة، وغير ذلك. وينتج عن ذلك إما سداد الرسوم الجمركية والضرائب والعوائد الأخرى، أو التصفية.
2. ***ضمانات الاصطياد البحري:*** هي الضمانات المقدمة لوزارة الثروة السمكية من المستثمرين في مجالات الاصطياد البحري.

ثانياً: طرائق تقديم الضمانات والتأمينات المتنوعة: بالنسبة لضمانات المناقصات والمزايدات، حدد قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية طريقتين لتقديمها هما:

(1) شيك مقبول الدفع من أحد البنوك المعتمدة؛ أو

(2) خطاب ضمان غير مشروط من أحد البنوك المصرح لها بإصدار مثل هذه الخطابات.

وبالنسبة للضمانات المالية وأي تأمينات وضمانات أخرى، فإلى جانب الطريقتين السابقتين، قد يسمح بتقديمها نقداً أو بحسب ماتنص عليه التشريعات والقرارات ذات العلاقة.

ثالثاً: المعالجات المحاسبية للتأمينات المتنوعة: تعتبر التأمينات المتنوعة في حكم الأمانات، كون تحصيلها يتم لغرض مؤقت وأنها قابلة للرد عند انتفاء ذلك الغرض، كالوفاء بالالتزامات التي

قُدم عنها، أو زوال الشروط المعلقة عليها. أما في حالة الإخلال بالالتزامات والاتفاقات التعاقدية أو عدم استيفاء الشرط المعلق عليها، فعادة مايتم مصادرتها إما مصادرة مؤقتة أو مصادرة نهائية.

استجابة لذلك استحدث النظام حـ/ التأمينات المتنوعة ضمن مجموعة الحسابات الانتقالية الدائنة يقابله في الجانب المدين حـ/ البنك أمانات، وذلك لاستخدامهما في إثبات استلام الضمانات التي تقدم نقداً وبشيكات وعند المصادرة المؤقتة، كما استحدث الحسابين المتقابلين الآتيين في مجموعة الحسابات النظامية وذلك لاستخدامهما في حالة الضمانات المقدمة في صورة شيكات مقبولة الدفع أو خطابات ضمان:

مدين	دائن
حـ/ الكفالات	حـ/ أمانات الكفالات

ولأغراض المراقبة والمتابعة أوجب النظام مسك سجل بياني للكفالات المقدمة للجهة (خطابات ضمان، وشيكات مقبولة الدفع) يسمى "*سجل قيد الكفالات (الضمانات) نموذج (60) حسابات*"، بحيث تخصص صفحة أو أكثر من هذا السجل لإثبات بيانات كل ضمان ومتابعة تجديدها قبل انتهاء صلاحيتها ومراقبتها حتى انتهاء الغرض منها وإعادتها لأصحابها أو مصادرتها.

بناءً على ماسبق فالمعالجات المحاسبية للتأمينات المتنوعة سوف تمر بالخطوات الآتية:

(1) ***استلام الضمانات (التأمينات المتنوعة):*** يتم إجراء المعالجات المحاسبية لإثبات استلام الضمانات تبعا لطريقة تقديمها، وعلى النحو الآتي:

أ. *تقديم الضمانات نقداً:* عند استلام الضمان نقداً، يتم إثبات ذلك على النحو الآتي:

- *إثبات توريد الضمان نقداً بالصندوق:*

		من حـ/ النقدية إلى حـ/ التأمينات المتنوعة

- *إثبات إيداع الضمان المقدم نقداً في البنك أمانات:*

		من حـ/ البنك أمانات إلى حـ/ النقدية

ب. *تقديم الضمانات بشيكات مقبولة الدفع:* عند استلام ضمان في صورة شيك مقبول الدفع، يتم إثبات ذلك بإجراء القيد النظامي الآتي:

		من حـ/ الكفالات إلى حـ/ أمانات الكفالات

ويواجه الضمانات المقدمة بشيكات مقبولة الدفع أحد احتمالين:

- *الأول: الاحتفاظ بالشيك:* يحتفظ بشيك الضمان لدى الجهة لحين التصرف فيه إما بإعادته أو مصادرته، في هذه الحالة لايجرى أي قيد لحين إعادة الضمان أو مصادرته.
- *الثاني: إرسال الشيك إلى البنك للتحصيل:* يتم إثبات ذلك بإجراء القيد النظامي الخاص بالشيكات تحت التحصيل، وبعد إضافة مبلغ الشيك لدى البنك يجرى القيد الآتي:

		من حـ/ البنك أمانات إلى حـ/ التأمينات المتنوعة

يلي ذلك عكس القيد النظامي الخاص بالشيكات تحت التحصيل.

ج. *تقديم الضمانات بخطابات ضمان:* يعرف خطاب الضمان بأنه تعهد كتابي صادر من البنك بناء على طلب عميل له (طالب الضمان) يتعهد فيه البنك بدفع مبلغ معين أو قابل للتعيين لشخص آخر (المستفيد) إذا طلب منه ذلك خلال المدة المعينة في الخطاب. ويذكر في خطاب الضمان الغرض الصادر من أجله.

والجدير بالإشارة أن البنك ملزم بدفع قيمة خطاب الضمان بمجرد طلب المستفيد، غير أن ذلك لايتم عادة إلا عند إخلال العميل بالتزاماته، وبالتالي فالجهة الحكومية تحتفظ بخطابات الضمان في خزنة حديدية لحين التصرف فيها إما بإعادتها لأصحابها أو بمصادرتها وتحصيل قيمتها. وبغرض تحقيق الرقابة المحاسبية المناسبة يتم إثبات استلام خطاب الضمان بإجراء القيد المحاسبي النظامي الآتي:

		من حـ/ الكفالات إلى حـ/ أمانات الكفالات

(2) *إعادة الضمانات:* عند إعادة الضمانات إلى أصحابها لانتهاء الغرض من تقديمها، يتم إجراء القيود الآتية:

أ. *إعادة الضمانات المقدمة نقداً:* يحرر شيك بالمبلغ ويجرى القيد الآتي:

		من حـ/ التأمينات المتنوعة إلى حـ/ البنك أمانات

ب. *إعادة الضمانات المقدمة بشيكات مقبولة الدفع:* يتم إثبات ذلك وفقا لما يأتي:

- إذا سبق إيداع الضمان لدى البنك، يحرر شيك بالمبلغ ويجرى نفس القيد السابق (أ).
- إذا كان الضمان محتفظ به لدى الجهة، يتم إعادته لصاحبه.
- في كلا الحالتين يتم عكس القيد النظامي السابق إجراءه عند استلام الضمان وكما يلي:

		من حـ/ أمانات الكفالات إلى حـ/ الكفالات

ج. *إعادة الضمانات المقدمة بخطابات ضمان:* تتم بعكس القيد النظامي السابق كما يلي:

		من حـ/ أمانات الكفالات إلى حـ/ الكفالات

(3) *مصادرة الضمانات:* عند مصادرة الضمانات فقد تكون المصادرة مؤقتة وقد تكون نهائية ولكل منهما معالجة مختلفة عن الأخرى.

أ. *المصادرة المؤقتة للضمانات:* تتم المصادرة المؤقتة لعدة أسباب مثل عدم تجديد الضمان، أو التأخير في استكمال العمل، أو مخالفة قواعد السلوك، وغير ذلك. وغالباً ماتتم المصادرة المؤقتة لخطابات الضمان فقط، وقد تتم للشيكات مقبولة الدفع في حالة أن يكون الشيك محتفظاً به لدى الجهة ولم يودع في حـ/البنك أمانات. وفي كل الأحوال فالمصادرة المؤقتة للضمانات سواءً أكانت شيكات أو خطابات ضمان تتم إجرائياً بإيداع مبلغ الضمان في حـ/ البنك أمانات وإثبات ذلك بالقيد الآتي:

		من حـ/ البنك أمانات إلى حـ/ التأمينات المتنوعة

وتتطلب المصادرة المؤقتة لخطاب الضمان مخاطبة البنك المصدر للخطاب بتحويل مبلغ الضمان، وبعد استلام إشعار الإضافة البنكي يتم إجراء القيد السابق إضافة إلى عكس القيد النظامي وكما يلي:

		من حـ/ أمانات الكفالات إلى حـ/ الكفالات

ب. *المصادرة النهائية للضمانات:* عند صدور قرار بمصادرة الضمان نهائياً، يتم تحويل قيمته إلى الموارد العامة، حيث يتم تحرير شيك بمبلغ الضمان خصما من حـ/البنك أمانات وإضافته في البنك موارد، وترجمة ذلك محاسبياً بالقيدين الآتيين:

- *خصم قيمة الشيك المسحوب على البنك أمانات:*

من حـ/ التأمينات المتنوعة إلى حـ/ البنك أمانات		

- *إيداع الشيك في البنك موارد:*

من حـ/ البنك موارد (لدى جهات السلطة المركزية) **أو:** من حـ/ البنك موارد محلية (لدى الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		

(4) *إعادة الضمانات المصادرة:*

أ. *إعادة الضمانات في حالة المصادرة المؤقتة:* عند زوال أسباب المصادرة المؤقتة وصدرت تعليمات برد الضمان، يتم تحرير شيك على بنك أمانات وإثبات ذلك بالقيد الآتي:

من حـ/ التأمينات المتنوعة إلى حـ/ البنك أمانات		

ب. *إعادة الضمانات في حالة المصادرة النهائية:* لايتم إعادة الضمانات المصادرة نهائياً والتي تم تحويل قيمتها إلى الموارد إلا بحكم قضائي بات بردها، في هذه الحالة يتم إعادة الضمان المصادر، غير أن الطريقة والمعالجة المحاسبية لذلك سوف تختلف باختلاف السنة المالية التي تمت المصادرة فيها، وذلك على النحو الآتي:

- *إعادة الضمان المصادر نهائياً في نفس السنة المالية:* يتم مخاطبة البنك بإعادة مبلغ الضمان المصادر وذلك بالاستبعاد من الموارد، ويتم إثبات ذلك بالقيد الآتي:

من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك موارد (لدى جهات السلطة المركزية) **أو:** إلى حـ/ البنك موارد محلية (لدى وحدات السلطة المحلية)		

- *إعادة الضمان المصادر نهائياً تم في سنة مالية لاحقة:* يتم إعادة الضمان الذي سبق مصادرته نهائياً وتحويله للموارد في سنة مالية سابقة من خلال الصرف كاستخدامات، ويتم إثبات ذلك بالقيد الآتي:

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات (لدى السلطة المركزية) **أو:** إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية (لدى السلطة المحلية) **أو:** إلى حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية (لدى السلطة المحلية)		

3-2-3 المبالغ الدائنة المحصلة للغير:

تتولى العديد من الجهات والوحدات الحكومية تحصيل مبالغ لصالح وحدات وجهات حكومية أخرى، على سبيل المثال، تتولى مصلحة الجمارك وبعض جهات السلطة المركزية تحصيل بعض مفردات الموارد العامة المشتركة نيابة عن وزارة الإدارة المحلية التي تتولى تجميعها وتوزيعها وفقاً للقانون، أيضاً يتم تحصيل بعض الرسوم المخصصة للصناديق الخاصة من قبل جهات حكومية ثم تقوم بتحويلها لتلك الصناديق.كما يمكن أن تقوم بتحصيل مبالغ تخص أطراف أخرى عامة وخاصة أفراد ومنظمات مختلفة. ويتم معالجتها محاسبياً على النحو الآتي:

(1) *إثبات استلام مبالغ تخص الغير نقدا أو شيكات:*

		من حـ/ النقدية – عند التحصيل نقدا **أو**: من حـ/ البنك أمانات – عند التحصيل بشيكات أو إيداع مباشر إلى حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير

(2) *إثبات إيداع المبالغ المحصلة نقدا في البنك أمانات:*

		من حـ/ البنك أمانات إلى حـ/ النقدية

(3) *إثبات سداد المبالغ المحصلة للجهة أو الجهات التي تم التحصيل لصالحها:*

		من حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير إلى حـ/ النقدية – إذا تم السداد نقدا **أو**: إلى حـ/ البنك أمانات – إذا تم السداد بشيكات

4- الحسابات النظامية:

4-1 تبويب الحسابات النظامية وسماتها:

مدين	دائن
حـ/ الكفالات	حـ/ أمانات الكفالات
حـ/ الديون المستحقة للحكومة	حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة
حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل	حـ/ الشيكات تحت التحصيل
حـ/ الشيكات الواردة المؤجلة	حـ/ الشيكات المؤجلة
حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	حـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة

استحدث النظام مجموعة الحسابات النظامية كحسابات متقابلة لغرض رئيسي يتمثل في تحقيق الرقابة والتذكير والمتابعة لعمليات ومعاملات المتحصلات المختلفة سواء كانت

متحصلات موارد الموازنة أو موارد الحسابات خارج الموازنة (حسابات جارية، أمانات، مساهمات ذاتية). ويضم جدول التبويب أعلاه كل حسابين متقابلين على النحو الآتي:

- حـ/ الكفالات، و حـ/ أمانات الكفالات
- حـ/ الديون المستحقة للحكومة، وحـ/ متابعة مطلوبات الحكومة
- حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل، وحـ/ الشيكات تحت التحصيل
- حـ/ الشيكات الواردة المؤجلة، وحـ/ الشيكات المؤجلة
- حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة، وحـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة

ويعبر رصيدا كل حسابين متقابلين، واللذان يجب أن يظلا متساويين باستمرار، عن الأرصدة القائمة التي لم يتم تحصيلها أو استردادها.

هذا وسيتم الاكتفاء بما تضمنته موضوعات هذه الوحدة والوحدتان السابقتان من توضيحات تفصيلية حول طبيعة واستخدامات والمعالجات المحاسبية الخاصة بكل حسابين متقابلين من الحسابات النظامية المذكورة أعلاه.

تمرين (5): عمليات مختلفة:

جرت المعاملات الآتية لدى مكتب مصلحة الجمارك بمطار صنعاء (جهة سلطة مركزية) وذلك خلال عام 2011م:

(1) بتاريخ 2/11 تم تحصيل المبالغ الآتية نقدا بالخزينة:

- 400,000 ريال رسوم جمركية.
- 120,000 ريال رسوم خدمات – خارج الموازنة.
- 760,000 ريال ضمانات جمركية معلقة على شرط الاختلاف في القيمة.
- 350,000 ريال لصالح مصلحة الضرائب (تحت حساب ضرائب الدخل).
- 200,000 ريال لصالح صندوق المعاقين.
- 74,000 ريال صافي مرتب الموظف (أحمد) لشهر 9/ 2011 لسفره في مهمة رسمية.
- 275,000 ريال استعادة جزء من مبلغ اختلس في 2009م من قبل موظف سابق.
- 250,000 ريال استرداد ماصرف بالزيادة هذا العام للمورد سالم عن خدمات متعاقد عليها.
- 10,000 ريال من الموظف حامد تتمثل في: 6,000 ريال بقية سلفة مؤقتة سبق صرفها في 2010م، و 4,000 ريال بقية سلفة مؤقتة أخرى صرفت في يناير 2011م.

(2) في 2/12 قام أمين الصندوق بإيداع المبالغ السابقة في الحسابات البنكية المختصة.

(3) في 2/20 حرر شيك بالمرتب المرتجع للموظف (أحمد) بعد عودته من المهمة.

(4) في 3/4 بدأت جلسة المزاد العلني رقم (3 ض) وذلك لبيع بضائع مصادرة، وقدم المشتركون في المزاد ضمانات دخول مزاد بياناتها كما يلي:

المشترك (أحمد) 620,000 ريال بخطاب ضمان.

المشترك (بدر) 600,000 ريال بشيك مقبول الدفع.

المشترك (جمال) 570,000 ريال بشيك مقبول الدفع.

وفي نفس الجلسة تم فتح المظاريف وبعد التداول أرسي المزاد على المشترك (بدر)، وأعيدت ضمانات بقية المتزايدين، كما تم الاحتفاظ بضمان الفائز (بدر) بخزينة مكتب المصلحة لحين انتهاء إجراءات تنفيذ المزايدة.

(5) في 3/8 قدم (بدر) شيكاً بمبلغ 2,200,000 ريال مقابل قيمة البضائع المصادرة، حيث تم إرساله للبنك للتحصيل. وفي اليوم التالي ورد إشعار البنك بإضافة مبلغ الشيك وتم إعادة ضمان دخول المزاد الخاص بالمذكور.

(6) في 3/31 حرر شيك بقيمة الضمانات الجمركية المستلمة في 2/11 على أساس تسوية مبلغ 520,000 ريال منها كرسوم جمركية فعلية، وما تبقى يرد لأصحاب الضمانات.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة للمعاملات السابقة بدفاتر مكتب الجمارك بمطار صنعاء.

الحل:

إيضاحات حول حل التمرين:	**المبالغ بالريال**
1) القيد رقم (1): المتحصلات النقدية يوم 2/11:	
حـ/ الموارد: يتألف من المبالغ الآتية:	
رسوم جمركية	400,000
استعادة جزء من المبلغ المختلس عام 2009م	275,000
بقية سلفة مؤقتة سبق صرفها العام الماضي باسم حامد	6,000
الإجمالي	**681,000**
حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير: يتألف من المبالغ الآتية:	
لصالح مصلحة الضرائب	350,000
لصالح صندوق المعاقين	200,000
الإجمالي	**550,000**
2) القيد رقم (4): إيداع المتحصلات النقدية ليوم 2/11 في الحسابات البنكية:	
حـ/ البنك أمانات: يتألف من المبالغ الآتية:	
ضمانات جمركية	760,000

لصالح مصلحة الضرائب	350,000
لصالح صندوق المعاقين	200,000
لصالح مرتجع الأجور (باسم أحمد)	74,000
الإجمالي	**1,384,000**

3) ***القيد رقم (7) إعادة ضمانات دخول المزاد للمشتركين غير الفائزين:***

خطاب الضمان المقدم من (أحمد)	620,000
شيك مقبول الدفع المقدم من (جمال)	570,000
الإجمالي	**1,190,000**

أولاً: قيود اليومية بدفاتر مكتب الجمارك بمطار صنعاء:

مديـــن	دائـــن	البيـــــان	التاريخ
2,440,000		من حـ/ النقدية	/2/11 2011
		إلى مذكورين	
	681,000	حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
	120,000	حـ/ الحسابات الجارية	
	760,000	حـ/ التأمينات المتنوعة	
	550,000	حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير	
	74,000	حـ/ مرتجع الأجور (باسم الموظف أحمد)	
	251,000	حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)	
	4,000	حـ/ السلف المؤقتة (باسم الموظف حامد)	
		إثبات المتحصلات النقدية بالخزينة يوم 2/11 (إيضاح 1)	
6,000		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (سلف مؤقتة باسم حامد)	/2/11 2011
	6,000	إلى حـ/ السلف المؤقتة (باسم الموظف حامد)	
		تسوية المتبقي من سلفة مؤقتة باسم حامد منصرفة في 2010م	
275,000		من حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة	/2/11 2011
	275,000	إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة	
		عكس القيد النظامي بالمسترد من المبلغ المختلس عام 2009م	
		من مذكورين	/2/12 2011
675,000		حـ/ البنك موارد	

120,000		حـ/ البنك حسابات جارية	
1,384,000		حـ/ البنك أمانات	
251,000		حـ/ البنك استخدامات	
	2,430,000	إلى حـ/ النقدية	
		إيداع النقد المحصل يوم 2/11 بالحسابات البنكية (إيضاح2)	
74,000		من حـ/ مرتجع الأجور	2/20/
	74,000	إلى حـ/ البنك أمانات	2011
		صرف المرتب المرتجع للموظف أحمد لشهر سبتمبر 2011م	
1,790,000		من حـ/ الكفالات	3/4/
	1,790,000	إلى حـ/ أمانات الكفالات	2011
		قيمة ضمانات دخول المزاد العلني رقم (3 ض)	
1,190,000		من حـ/ أمانات الكفالات	
	1,190,000	إلى حـ/ الكفالات	
		إعادة ضمانات دخول مزاد رقم (3 ض) للمشتركين غير الفائزين	
		بعد إرسائه على المشترك (بدر) (إيضاح 3)	
2,200,000		من حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل	3/8/
	2,200,000	إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل	2011
		إرسال الشيك الخاص بقيمة البضائع المصادرة للبنك لتحصيله	
2,200,000		من حـ/ البنك موارد	3/8/
	2,200,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	2011
		إثبات تحصيل الشيك الخاص بقيمة البضائع المصادرة	
2,200,000		من حـ/ الشيكات تحت التحصيل	3/8/
	2,200,000	إلى حـ/ الشيكات الواردة للتحصيل	2011
		عكس القيد النظامي الخاص بقيمة شيك البضائع بعد تحصيله	
600,000		من حـ/ أمانات الكفالات	3/8/
	600,000	إلى حـ/ الكفالات	2011
		إعادة ضمان دخول المزاد الخاص ببدر بعد إيفاءه بالتزاماته	
760,000		من حـ/ التأمينات المتنوعة	3/31/
	760,000	إلى حـ/ البنك أمانات	2011
		قيمة الضمانات الجمركية ليوم 2/11 بعد تسوية 520,000 ريال منها كرسوم جمركية فعلية وإعادة 240,000 ريال لأصحابها.	
520,000		من حـ/ البنك موارد	3/31/

		إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إيداع جزء الضمانات الجمركية المتفق على تسويته كرسوم فعلية	2011
	520,000		

5- الحسابات الرقابية الإحصائية:

5-1 تبويب الحسابات الرقابية الإحصائية وسماتها:

مدين	دائن
حـ/ مراقبة متحصلات المنح	حـ/ المنح
حـ/ مراقبة متحصلات الاقتراض الحكومي	حـ/ الاقتراض الحكومي
حـ/ مراقبة متحصلات أصول القروض	حـ/ متحصلات أصول القروض
حـ/ مراقبة متحصلات مبيعات الأصول المالية	حـ/ مبيعات الأصول المالية
حـ/ اكتساب الأصول غير المالية	حـ/ مراقبة اكتساب الأصول غير المالية
حـ/ الإقراض الحكومي	حـ/ مراقبة الإقراض الحكومي
حـ/ اكتساب الأصول المالية	حـ/ مراقبة اكتساب الأصول المالية
حـ/ سداد القروض	حـ/ مراقبة سداد القروض
حـ/ مراقبة المساهمات الذاتية والتعاونية	حـ/ المساهمات الذاتية والتعاونية

استحدث النظام مجموعة الحسابات الرقابية الإحصائية كحسابات متقابلة لأغراض رقابة ومتابعة المعاملات في الأصول غير المالية (الرأسمالية)، والمعاملات في الأصول المالية وتحمل الخصوم (الاستثمارية والتمويلية)، إضافة إلى بعض المعاملات الأخرى ممثلة في المنح الخارجية والمساهمات. وسبق تناول طبيعة هذه الحسابات واستخداماتها ومعالجاتها المحاسبية في هذه الوحدة والوحدات الدراسية السابقة وسيتم الاكتفاء بذلك. مع التنبيه إلى أن النظام قد

استحدث العديد من الدفاتر المحاسبية والسجلات البيانية المتعلقة بالمعاملات المالية الخاصة بالحسابات الرقابية الإحصائية التي يلزم الترحيل والتسجيل فيها ، ومن أهم السجلات البيانية:

- سجل قيد عقود المقاولات نموذج (42) حسابات.
- سجل تحليلي للمشاريع المحلية التنموية–اكتساب أصول غير مالية - نموذج (59) حسابات.
- سجل تحليلي للمشاريع الرأسمالية المركزية، تتضمن مختلف التفاصيل عن كل مشروع.
- مسك سجلات تحليلية إحصائية أو أنظمة معلومات لمراقبة متحصلات وتسديدات الديون وفوائدها، وذلك لدى الجهات المختصة ممثلة بوزارة المالية، والبنك المركزي، ووزارة التخطيط والتعاون الدولي، والجهات الحكومية المستفيدة.

تمرين رقم (6): عام:

(1) في 2009/2/5م أقر المجلس المحلي لمديرية الحوطة محافظة لحج تنفيذ مشروع بناء مركز صحي (مستوصف) للمديرية بتكلفة تقديرية 9,000,000 ريال بتمويل مشترك بين المديرية والأهالي يقدم الأهالي مساهمتهم نقداً بنسبة لاتقل عن 25٪ من التكلفة التقديرية للمشروع، على أن تودع في حساب بنكي خاص بهذه المساهمة.

(2) في 2009/3/1م وبعد الإعلان عن مناقصة المشروع المذكور، تم بديوان محافظة لحج فتح مظاريف العطاءات وبعد تفريغها جاءت بيانات المقاولين المتقدمين على النحو الآتي:

اسم المقاول	قيمة العطاء	ضمان العطاء		الدفعة المقدمة
		المبلغ	طريقة التقديم	
حسان	9,000,000	250,000	خطاب ضمان	٪20
فرحان	8,800,000	220,000	خطاب ضمان	٪20
غلاب	8,900,000	178,000	خطاب ضمان	٪15
إجمالي		**648,000**		

وفي نفس الجلسة تم إرساء المناقصة على المقاول (فرحان)، وإعادة ضمانات عطاءات المقاولين الآخرين (حسان، وغلاب)، وتم الاحتفاظ بضمان عطاء المقاول فرحان.

(3) بتاريخ 2009/3/31م أودع أهالي المديرية مساهمتهم كاملة في الحساب المختص لدى البنك المركزي.

(4) في 2009/4/5م قدم المقاول (فرحان) ضمان أداء بواقع 10٪ من تكلفة المشروع وذلك بخطاب ضمان، فتم إعادة ضمان العطاء واستكمال الإجراءات اللازمة بتوقيع عقد الاتفاق على تنفيذ المشروع. ومما تضمنه الاتفاق مايلي:

أ. إنجاز المشروع خلال 18 شهرا تبدأ من 2009/5/5م، وفي حالة التأخير تحتسب غرامة تأخير على المقاول بواقع 3,000 ريال عن كل يوم تأخير تخصم من مستحقاته.

ب. يحصل المقاول على دفعة مقدمة بنسبة 20٪ مقابل خطاب ضمان بنفس المبلغ، على أن تستعاد بنفس النسبة من قيمة كل مستخلص.

ج. يحاسب المقاول بقيمة الأعمال المنجزة بموجب مستخلصات معتمدة يخصم منها ما يلي:

- 20٪ مقابل استرداد الدفعة المقدمة.
- 2٪ ضرائب دخل تحتسب من الصافي، ويحرر بها شيك لمصلحة الضرائب.

فإذا علمت أنه:

(1) في 2009/4/10م وبعد أن قدم المقاول خطاب ضمان، تم دفع مبلغ الدفعة المقدمة بشيك، وخصم منها ضريبة دخل بنسبة 2٪.

(2) في 2009/12/15م بلغ قيمة الأعمال المنجزة بموجب المستخلص (1) 4,000,000 ريال، وتم صرف القيمة بشيك بعد خصم الاستقطاعات المتفق عليها.

(3) في 2010/8/8م اعتمد المستخلص (2) بالأعمال المنجزة التي بلغت قيمتها 6,500,000 ريال، وتم الصرف بشيكات بعد خصم الاستقطاعات اللازمة.

(4) في التاريخ المحدد لانتهاء المشروع، ونظرا لتأخر انجاز المقاول للمشروع عن الموعد المتفق عليه، فقد تقرر المصادرة المؤقتة لضمان الأداء، وأضيف مبلغه في حساب البنك المختص.

(5) في 2011/2/8م اعتمد المستخلص (3) والأخير بالأعمال المنجزة التي بلغت قيمتها كامل التكلفة المتفق عليها، فتم تحرير شيك بصافي مستحق المقاول بعد خصم الاستقطاعات المتفق عليها بما في ذلك شيك بغرامة التأخير والذي أودع في الحساب البنكي المختص.

(6) في 2011/2/9م أعيد خطاب ضمان الدفعة المقدمة للمقاول بعد اكتمال استردادها.

(7) في 2011/7/7م جرى استلام المشروع بشكل نهائي، وقد اتضح وجود مخالفات لنصوص العقد تقرر على إثرها المصادرة النهائية لنصف قيمة ضمان الأداء وإعادة ما تبقى للمقاول، وتم تنفيذ ذلك بشيكين أحدهما للمقاول والآخر أودع موارد.

المطلوب:

أولاً: إثبات العمليات السابقة بقيود يومية طبقا لقواعد النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، مع تمييز معاملات كل سنة مالية على حده.

ثانياً: تصوير كل من: حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما، وحـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية، والحساب الرقابي الاحصائي حـ/ اكتساب أصول غير مالية.

الحل:

إيضاحات حول حل التمرين:

		المبالغ بالريال
(1) مساهمة الأهالي 25٪ من التكلفة التقديرية للمشروع = 9,000,000×25٪	=	**2,250,000**
(2) تكلفة المشروع الفعلية المتفق عليها مع المقاول	=	**8,800,000**
(3) حصة المديرية = 8,800,000 - 2,250,000	=	**6,550,000**
(4) قيمة ضمان الأداء = 8,800,000 × 10٪	=	**880,000**

(5) <u>الدفعة المقدمة:</u>

قيمة الدفعة المقدمة = 8,800,000 × 20٪	=	1,760,000
ناقصاً: ضرائب دخل = 1,760,000 × 2٪	=	(35,200)
صافي المستحق للمقاول		**1,724,800**

❖ يتم صرف الدفعة المقدمة من موازنة المديرية لأن هذه الدفعة سوف تسترد من قيمة الأعمال المنجزة، بحيث يتم اقتصار الصرف من مساهمة الأهالي على الأعمال المنجزة فقط.

(6) ***بيانات المستخلص الأول:***

		المبالغ بالريال	المبالغ بالريال
قيمة الأعمال المنجزة للمستخلص الأول:			**4,000,000**
<u>الاستقطاعات:</u>			
مايخص الدفعة المقدمة = 4,000,000 × 20٪	=	800,000	
(المتبقي من الدفعة المقدمة = 1,760,000 – 800,000 = 960,000)			
ضرائب دخل (4,000,000 - 800,000) = 3,200,000 × 2٪ =		64,000	

إجمالي الاستقطاعات	**(864,000)**
الصافي	**3,136,000**

7) *بيانات المستخلص الثاني:*

			المبالغ بالريال
قيمة الأعمال المنجزة للمستخلص الحالي رقم (2):			6,500,000
ناقصا: قيمة الأعمال المنجزة حتى المستخلص السابق رقم (1)			(4,000,000)
صافي قيمة الأعمال المنجزة المستحقة الدفع			**2,500,000**
الاستقطاعات:		المبالغ بالريال	
مايخص الدفعة المقدمة = 2,500,000 ×20٪	=	500,000	
(المتبقي من الدفعة المقدمة = 960,000 – 500,000 = 460,000)			
ضرائب دخل (2,500,000 – 500,000) = 2,000,000 ×2٪	=	40,000	
إجمالي الاستقطاعات			**(540,000)**
الصافي			**1,960,000**

8) *بيانات المستخلص الثالث والأخير:*

			المبالغ بالريال
قيمة الأعمال المنجزة للمستخلص الحالي رقم (3) الأخير:			8,800,000
ناقصا: قيمة الأعمال المنجزة حتى المستخلص السابق رقم (2)			(6,500,000)
صافي قيمة الأعمال المنجزة المستحقة الدفع			**2,300,000**
الاستقطاعات:		المبالغ بالريال	
مايخص الدفعة المقدمة = 2,300,000 ×20٪	=	460,000	
(المتبقي من الدفعة المقدمة = 460,000 – 460,000 = صفر)			
ضرائب دخل (2,300,000 – 460,000) = 1,840,000 ×2٪	=	36,800	
غرامة تأخير: عدد أيام التأخير من 2010/11/6 – 2011/2/8			
= 26+31+8 = 65 يوم × 3,000	=	195,000	
إجمالي الاستقطاعات			**(691,800)**
الصافي			**1,608,200**

أولاً: قيود اليومية خلال العام المالي 2009م:

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
2,250,000		من حـ/ مراقبة المساهمات الذاتية والتعاونية	/2/5 2009
	2,250,000	إلى حـ/ المساهمات الذاتية والتعاونية	
		إثبات مراقبة تحصيل مساهمة الأهالي النقدية في المشروع (إيضاح 1)	

648,000		من حـ/ الكفالات إلى حـ/ أمانات الكفالات إثبات استلام ضمانات العطاءات لمشروع مستوصف الحوطة – فقرة 2	3/1/ 2009
	648,000		
428,000		من حـ/ أمانات الكفالات إلى حـ/ الكفالات إعادة ضمانات عطاءات للمقاولين غير الفائزين (حسان وغلاب) - فقرة 2	3/1/ 2009
	428,000		
2,250,000		من حـ/ البنك مساهمات ذاتية إلى حـ/ المساهمات الذاتية إثبات توريد الأهالي لمساهمتهم النقدية في مشروع مستوصف الحوطة	3/31/ 2009
	2,250,000		
2,250,000		من حـ/ المساهمات الذاتية والتعاونية إلى حـ/ مراقبة المساهمات الذاتية والتعاونية عكس القيد الرقابي بمقدار مساهمة الأهالي النقدية الموردة إلى البنك	3/31/ 2009
	2,250,000		
880,000		من حـ/ الكفالات إلى حـ/ أمانات الكفالات استلام ضمان الأداء من المقاول فرحان بخطاب ضمان (إيضاح 4)	4/5/ 2009
	880,000		
220,000		من حـ/ أمانات الكفالات إلى حـ/ الكفالات إعادة ضمان عطاء المقاول فرحان المقدم في صورة خطاب ضمان	4/5/ 2009
	220,000		
8,800,000		من حـ/ اكتساب أصول غير مالية إلى حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية إثبات قيد مراقبة تنفيذ مشروع مستوصف الحوطة بمقدار تكلفته الإجمالية الواردة في العقد الموقع مع المقاول فرحان (إيضاح 2)	4/5/ 2009
	8,800,000		
1,760,000		من حـ/ الكفالات إلى حـ/ أمانات الكفالات استلام ضمان الدفعة المقدمة للمقاول فرحان بنسبة 20٪ (إيضاح 5)	4/10/ 2009
	1,760,000		
1,760,000		من حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما (باسم المقاول/ فرحان) إلى حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية صرف الدفعة المقدمة للمقاول فرحان بشيك رقم..... (إيضاح 5) 35,200 شيك رقم.....باسم الضرائب	4/10/ 2009
	1,760,000		

	1,724,800 شيك رقم.....باسم المقاول فرحان		
4/10/	من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية		1,760,000
2009	إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية	1,760,000	
	عكس القيد الرقابي الإحصائي بمقدار الدفعة المقدمة المدفوعة للمقاول		
12/15/	من مذكورين		
2009	حـ/المساهمات الذاتية		2,250,000
	حـ/الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)		1,750,000
	إلى مذكورين		
	حـ/البنك مساهمات ذاتية	2,250,000	
	حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية محلية	950,000	
	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما (باسم المقاول/ فرحان)	800,000	
	صرف قيمة المستخلص الأول للمقاول فرحان (إيضاح 6) وكما يلي:		
	2,250,000 شيك... باسم المقاول من بنك مساهمات ذاتية		
	886,000 شيك...باسم المقاول من بنك اكتساب أصول غير مالية		
	64,000 شيك... باسم الضرائب من بنك اكتساب أصول غير مالية		
12/15/	من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية		3,200,000
2009	إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية	3,200,000	
	عكس القيد الرقابي الإحصائي بمقدار المنصرف من قيمة المستخلص (1)		
12/31/	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)		960,000
2009	إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (دفعة مقدمة باسم/ فرحان)	960,000	
	تسوية المتبقي من الدفعة المقدمة نهاية العام المالي 2008م		

ثانياً: قيود اليومية خلال العام المالي 2010م:

التاريخ	البيـــــــان	دائـــن	مديـــن
8/8/	من مذكورين		
2010	حـ/الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)		2,000,000
	حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (دفعة مقدمة باسم/ المقول فرحان)		500,000
	إلى مذكورين		
	حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية محلية	2,000,000	

التاريخ	البيـــــــان	دائـــن	مديـــن
	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما (باسم المقاول/ فرحان)	500,000	
	إثبات صرف صافي قيمة المستخلص (2) (إيضاح 7) وكما يلي:		
	1,960,000 شيك...باسم المقاول من بنك اكتساب أصول غير مالية		
	40,000 شيك...باسم الضرائب من بنك اكتساب أصول غير مالية		
/8/8 2010	من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية		2,000,000
	إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية	2,000,000	
	عكس القيد الرقابي الإحصائي بمقدار المنصرف من قيمة المستخلص (2)		
/11/5 2010	من حـ/ البنك أمانات		880,000
	إلى حـ/ التأمينات المتنوعة (ضمان أداء باسم المقاول/ فرحان)	880,000	
	إثبات المصادرة المؤقتة لضمان أداء مشروع مستوصف الحوطة		
/11/5 2010	من حـ/ أمانات الكفالات		880,000
	إلى حـ/ الكفالات	880,000	
	عكس القيد النظامي الخاص بضمان الأداء بعد مصادرته مؤقتا		

ثالثاً: قيود اليومية خلال العام المالي 2011م:

التاريخ	البيـــــــان	دائـــن	مديـــن
/2/8 2011	من مذكورين		
	حـ/الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)		1,840,000
	حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية (دفعة مقدمة باسم/ المقاول فرحان)		460,000
	إلى مذكورين		
	حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية محلية	1,840,000	
	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما (باسم/ المقاول فرحان)	460,000	
	إثبات صرف قيمة المستخلص (3) والأخير (إيضاح 8) وكما يلي:		
	1,608,200 شيك...باسم المقاول من بنك اكتساب أصول غير مالية		
	36,800 شيك...باسم الضرائب من بنك اكتساب أصول غير مالية		
	195,000 شيك...يورد إلى بنك موارد محليه (غرامة التأخير) ويصرف من بنك اكتساب أصول غير مالية		

1,840,000		من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية	/2/8 2011
	1,840,000	إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية	
		عكس القيد الرقابي الإحصائي بمقدار المنصرف من قيمة المستخلص (3)	
195,000		من حـ/ البنك موارد محلية	/2/8 2011
	195,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		إثبات إيداع شيك غرامة التأخير المخصومة على المقاول في البنك موارد	
1,760,000		من حـ/ أمانات الكفالات	/2/9 2011
	1,760,000	إلى حـ/ الكفالات	
		إعادة خطاب ضمان الدفعة المقدمة للمقاول فرحان بعد اكتمال استردادها	
880,000		من حـ/ التأمينات المتنوعة (ضمان أداء باسم المقاول/ فرحان)	/7/7 2011
	880,000	إلى حـ/ البنك أمانات	
		صرف قيمة ضمان الأداء الخاص بالمقاول فرحان على النحو الآتي: 440,000 شيك.... باسم المقاول - إعادة نصف الضمان للمقاول 440,000 شيك.... باسم الموارد – المصادرة النهائية لنصف الضمان	
440,000		من حـ/ البنك موارد محلية	/7/7 2011
	440,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		إثبات إيداع ماتم خصمه من ضمان الأداء كموارد بعد مصادرته نهائيا	

رابعاً: تصوير الحسابات المطلوبة:

مدين — **حـ/ المبالغ المدفوعة مقدما** — دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
1,760,000	إلى حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية	08/4/10	800,000	من مذكورين	08/12/15
			500,000	من مذكورين	09/ 8/8
			460,000	من مذكورين	10/2/8
1,760,000	**إجمالي**		**1,760,000**	**إجمالي**	

مدين — **حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية** — دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
500,000	إلى مذكورين	09/8/8	960,000	من حـ/ الاستخدامات	08/12/31
460,000	إلى مذكورين	10/2/8			

المبلغ	البيـان	التاريخ	المبلغ	البيـان	التاريخ
960,000	**إجمالي**		**960,000**	**إجمالي**	

مديـن **حـ/ اكتساب أصول غير مالية** دائـن

المبلغ	البيـان	التاريخ	المبلغ	البيـان	التاريخ
8,800,000	إلى حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية	09/4/5	1,760,000	من حـ/مراقبة اكتساب أصول غ مالية	08/4/10
			3,200,000	من حـ/مراقبة اكتساب أصول غ مالية	08/12/15
			2,000,000	من حـ/مراقبة اكتساب أصول غ مالية	08/8/8
			1,840,000	من حـ/مراقبة اكتساب أصول غ مالية	10 /2/8
8,800,000	**إجمالي**		**8,800,000**	**إجمالي**	

أسئلة التقويم الذاتي

(1) لماذا وصفت مجموعة الحسابات المساعدة بعبارة "مساعدة"؟

(2) استحدث حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية نتيجة إتباع النظام المحاسبي الحكومي في اليمن للأساس النقدي. هل تؤيد هذا القول؟ وضح إجابتك.

(3) أكمل الجدول الآتي:

الحساب	استخداماته
النقدية	
البنك موارد عامة مشتركة	
الحسابات الجارية	
سلف الحسابات الجارية	
الاعتمادات المستندية	
المدينين (مالية)	

؟

أسئلة التقويم الذاتي

(8) ما الفرق بين مجموعة الحسابات النظامية ومجموعة الحسابات الانتقالية؟

(9) ماعلاقة حـ/ الكفالات بحـ/ التأمينات المتنوعة؟

(10) أكمل الجدول الآتي:

الحساب	استخداماته	الحساب المقابل	طبيعة الحساب مدين/دائن
الكفالات			
متابعة مطلوبات الحكومة			
الشيكات المؤجلة			
الشيكات الواردة للتحصيل			
متابعة المبالغ المستحقة عن			

?

6- الخلاصة:

عزيزي الدارس: تنهي موضوعات هذه الوحدة كافة الجوانب المرتبطة بمرحلة تنفيذ الموازنة العامة وفق الإجراءات والقواعد المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وكما لوحظ فمعظم تلك الموضوعات مكملة لموضوعات الوحدتين السابقتين وبدرجة أكبر لمعاملات الاستخدامات، حيث تم التركيز على المعالجات المحاسبية للحسابات المساعدة الخاصة بتنفيذ الاستخدامات ممثلة بالسلف بأنواعها والاعتمادات المستندية والتحويلات للخارج والدفعات المقدمة، أما بقية الحسابات المساعدة فسبق تناولها ضمن الوحدتين السابقتين. وبالنسبة لمجموعات الحسابات الأخرى فمعظم حساباتها سبق تناول معالجاتها عدا حسابات الأمانات والتي تم تناولها باستفاضة في هذه الوحدة.

7- لمحة مسبقة على الوحدة التالية:

عزيزي الدارس: تختتم الوحدة التالية مقرر المحاسبة الحكومية من خلال مناقشة وعرض المنتج النهائي والهدف الرئيسي للمحاسبة الحكومية المتمثل في التقارير المالية الدورية منها والختامية باعتبارها تلك المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون الداخليون والخارجيون في المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات. وسوف يتم عرض ذلك الموضوع من مختلف الجوانب النظرية والعملية استنادا للقواعد والهيكلية والمفاهيم المعمول بها في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

8- المراجع:

(1) الأديمي، منصور ياسين، ومحمد أحمد السياني، 2010، "المحاسبة الحكومية والقومية"، الطبعة الثالثة، مركز الأمين، صنعاء.

(2) الربيدي، محمد علي، وعبد الله أحمد بامشموس، 2007، "المحاسبة في البنوك التقليدية والإسلامية – مدخل النظم"، الطبعة الخامسة، مركز الأمين، صنعاء.

(3) وزارة الشئون القانونية، 1999، "القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م المعدل بالقانون رقم (50) لسنة 1999م"، الجريدة الرسمية، العدد 23، ديسمبر، صنعاء.

(4) وزارة الشئون القانونية، 2000، "قانون رقم (4) لسنة 2000م بشأن السلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 3، فبراير، صنعاء.

(5) وزارة الشئون القانونية، 2000، "قرار جمهوري رقم (269) لسنة 2000م بشأن اللائحة التنفيذية لقانون السلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 16ج1، أغسطس، صنعاء.

(6) وزارة الشئون القانونية، 2001، "قرار رئيس الجمهورية رقم (24) لسنة 2001م بشأن اللائحة المالية للسلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، الجريدة الرسمية، العدد 5، مارس، صنعاء.

(7) وزارة الشئون القانونية، 2009، "قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (53) لسنة 2009م بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (23) لسنة 2007م بشأن المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية"، الجريدة الرسمية، العدد ملحق 2009/3، فبراير، صنعاء.

(8) وزارة المالية، 1999، "قرار وزير المالية رقم (1034) لسنة 1999م بشأن تعديل بعض مواد اللائحة التنفيذية للقانون المالي رقم (8) لسنة 1990م"، وزارة المالية، صنعاء.

(9) وزارة المالية، 2006، "دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، إبريل، صنعاء.

(10) وزارة المالية، 2007، "قرار وزير المالية رقم (378) لسنة 2007م بشأن إجراءات تنفيذ أحكام دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، صنعاء.



التقارير المالية وإعداد الحسابات الختامية

محتويات الوحدة

1- المقدمة:

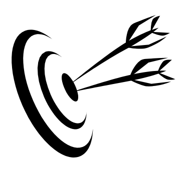
1.1. التمهيد:

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى الوحدة السابعة والأخيرة والتي تتناول آخر مراحل دورة الموازنة وهي مرحلة إعداد التقارير المالية المتعلقة بنتائج تنفيذ الموازنة. وكما هو معلوم فالمحاسبة باعتبارها نظام معلومات، فإن حصيلتها ومنتجها الرئيسي هي المعلومات المفيدة التي تلبي احتياجات مستخدميها في المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة. وفقا لذلك فهذه الوحدة سوف تناقش طبيعة ومضامين وقواعد إعداد وتقديم ذلك المنتج المعبر عنه بالتقارير المالية الدورية منها والختامية، وذلك في إطار المحاسبة وتحديداً وفق القواعد المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن. وبهذه الوحدة نسأل الله أن تكون مسك ختام هذا المقرر آملين أن يتحقق به الفائدة المرجوة.

1 -2. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس، يتوقع منك بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة أن تكون قادراً على أن:

1. **تصف طبيعة وأنواع التقارير المالية الحكومية في النظام المحاسبي الحكومي اليمني.**
2. **تتفهم إجراءات ومتطلبات إعداد التقارير الدورية وفق القواعد المتبعة في النظام**



1 -3. أقسام الوحدة:

تتوزع هذه الوحدة في قسمين رئيسيين على النحو الآتي:

الأول: يصف ماهية وأنواع التقارير المالية الحكومية وخطوات إعدادها، ومواعيد تقديمها، والوثائق الواجب إعدادها وإرفاقها، وذلك وفقاً للقواعد التشريعية ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي الحكومي في اليمن.

الثاني: يتناول مرجعية وإجراءات إعداد الحساب الختامي للموازنة العامة، ويوضح التسويات الجردية وقيود الإقفال الدورية والختامية وفق الهيكلية التنظيمية للمستويات الحكومية الثلاثة وصولاً إلى إعداد وإقرار الحساب الختامي بصورته النهائية.

1 -4. قراءات مساعدة:



عزيزي الدارس، يمكنك أن تطور معارفك في موضوعات هذه الوحدة من خلال الإطلاع على العديد من القراءات المفيدة التي تجدها في الإنترنت على موقع وزارة المالية اليمنية ويمكنك الوصول إليها عبر الروابط الآتية:

- رابط الحسابات الختامية للسنة المالية 2009م:

http://www.mof.gov.ye./budget/final-accounts.html

- رابط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2011م:

http://www.mof.gov.ye./budget.html

2- ماهية وأنواع التقارير المالية الحكومية:

تشكل التقارير المالية الحكومية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الرئيسية، وثمرة جهود المحاسبين والمنتج النهائي والهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية. فمن خلال تجميع وتلخيص المعاملات المالية المختلفة يتم إعداد مجموعة تقارير دورية ونهائية (ختامية) وأخرى بحسب الطلب وذلك لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية وسواءً أكانت للاستخدامات الداخلية أو الخارجية.

وتتألف التقارير المالية الحكومية وفقا لقواعد النظام المحاسبي الحكومي من نوعين رئيسيين هما، تقارير دورية، يتم إعدادها خلال العام المالي يومياً وشهرياً وفصلياً، وتقارير ختامية، تتمثل في تقرير الحساب الختامي للموازنة الذي يتم إعداده نهاية العام المالي وتغطي بياناته العمليات المالية عن سنة مالية كاملة. والفقرات الآتية توضح ماهية ومكونات التقارير المالية الحكومية.

2-1. التقارير الدورية:

هي التقارير التي تقوم جهات السلطة المركزية ووحدات السلطة المحلية بإعدادها خلال فترة تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتتألف من ثلاثة أنواع هي، كشف الحسبة اليومية، وكشف الحساب الشهري، وكشف الحساب الفصلي (المدة)، فيما يأتي تفاصيل وافية لكل منها.

2-1-1. كشف الحسبة اليومية (نموذج 40 حسابات):

يعتبر هذا التقرير بمثابة ميزان مراجعة يومي على مستوى المجاميع الرئيسية للحسابات فقط، ويستخدم لهذا الغرض سجل يسمى سجل الحسبة اليومية ينقل إليه من واقع اليومية العامة والدفاتر الأخرى مجاميع ونتائج العمليات المالية التي تمت خلال اليوم، كما يعد بموجبه موقف يومي لتنفيذ الموازنة لدى الجهة أو الوحدة الحكومية وإرساله إلى الجهات المعنية. والشكل (1 -7) الآتي يبين نموذجاً لجزء من هذا التقرير:

شكل (1 -7) جزء من صفحة في سجل الحسبة اليومية (نموذج 40 حسابات)

سجل الحسبة اليومية

الحسبة اليومية بتاريخ : ....

مدين		التوقيع	البيان	التوقيع	دائن	
كلي	جزئي				جزئي	كلي
			الموارد			
			الباب الأول : الإيرادات الضريبية			
			الباب الثاني : المنح			
			الباب الثالث:...........			
			جملة الموارد			
			الاستخدامات			
			الباب الأول : أجور وتعويضات العاملين			
			....			
			حساب البنك استخدامات			
			حساب البنك موارد			
			جملة الحسابات الرئيسية			

			الحسابات المساعدة المدينة			
			....			
			الإجمالـي العــام			

2-1-2. كشف الحساب الشهري (نموذج 57 حسابات):

يتكون هذا التقرير من عدة صفحات تغطي ثلاثة أجزاء رئيسية، كما يلي:

الجزء الأول: يدون فيه إجماليات وأرصدة حسابات الموارد والاستخدامات وذلك وفق تبويب دليل الحسابات على مستوى الباب والفصل والبند والنوع، ويقسم أفقياً إلى خانة للشهر الجاري، وخانة للأشهر السابقة، وخانة للجملة. والشكل (2 -7) أدناه يظهر جانب من صفحة الاستخدامات:

شكل (2 -7) جزء من صفحة الاستخدامات من كشف الحساب الشهري نموذج (57 حسابات)

بيان مفردات الاستخدامات العامة	باب	فصل	بند	نوع	الشهر الجاري	الأشهر السابقة	الجملة
					ريـــال	ريـــال	ريـــال
أجور وتعويضات العاملين	**1**						
المرتبات والأجور وما في حكمها		**1**					
المرتبات الأساسية			**1**				
المرتبات الأساسية				**1**			

الجزء الثاني: يسمى صفحة العمليات وفيها يتم عرض إجماليات مبالغ المعاملات المدينة والدائنة التي تمت خلال الفترة السابقة والحالية وإجماليهما وذلك على مستوى إجماليات كافة مجموعات الحسابات (الرئيسية، والمساعدة، والانتقالية، والنظامية، والرقابية الإحصائية)، ويوضح الشكل (3 -7) الآتي نموذجاً لجزء من صفحة العمليات:

شكل (3 -7) جزء من صفحة العمليات في كشف الحساب الشهري (نموذج 57 حسابات)

جانب العمليات المدين(منه)			بيان أنواع الحسابات	جانب العمليات الدائن (له)		
الجملة	السابق	الجاري		الجاري	السابق	الجملة
			الحسابات الرئيسية			
			الموارد			
			الاستخدامات			
			حساب البنك موارد			
			حساب البنك استخدامات			
			جملة الحسابات الرئيسية			
			الحسابات المساعدة المدينة			

جانب العمليات المدين(منه)			بيان أنواع الحسابات	جانب العمليات الدائن (له)		
الجملة	السابق	الجاري		الجاري	السابق	الجملة
			حساب النقدية			
			حساب البنك موارد عامة مشتركة			
			....			
			الجملــة			
			الحسابـات المسـاعـدة الدائنـة			
			حساب المبالغ الدائنة تحت التسوية			
			....			
			الجملــة			
			حسابات الأمانات والالتزامات القائمة			
			حسابات الأمانات والالتزامات القائمة			
			الحسابـات النظاميـة			
			الحسابـات الرقابيـة الإحصائيـة			
			الإجمالـي العــام			

الجزء الثالث: يسمى صفحة البواقي وتتمثل في الصفحة الأخيرة من التقرير، وهو عبارة عن ميزان مراجعة بالمجاميع والأرصدة للحسابات المختلفة (الرئيسية، المساعدة، الانتقالية، النظامية، الرقابية الإحصائية). ويعرض الشكل (4 -7) الآتي نموذج لجزء من صفحة البواقي:

شكل (4 -7) جزء من صفحة البواقي في كشف الحساب الشهري (نموذج 57 حسابات):

بيان أنواع الحسابات	المتأخرات حتى نهاية الشهر السابق		عمليات الشهر الجاري		الجملة		الباقي حتى نهاية الشهر الجاري	
	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له
	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
الحسابات الرئيسية								
الموارد								
الاستخدامات								
حساب البنك موارد								
حساب البنك استخدامات/ نفقات تشغيلية								

حساب البنك اكتساب أصول غير مالية								
جملة الحسابات الرئيسية								

ويتبع في إعداد وتقديم كشف الحساب الشهري الخطوات الآتية:

(1) قبل إعداد الكشف يتم إجراء مطابقة للحسابات البنكية، والتحقق من التوازن الحسابي باليومية العامة، ومطابقة مجاميع الخانات المدينة والدائنة بدفتر اليومية مع مجاميع الحسابات المقابلة بالدفاتر الإجمالية والتحليلية.

(2) إجراء قيود إقفال شهرية بإيرادات ونفقات الشهر قيداً على/ لـ حساب وزارة المالية أو سلطة محلية، (سيتم توضيح قيود الإقفال الدورية التي تجرى بالمستويين الأول والثاني لاحقاً).

(3) نقل المبالغ الإجمالية والفردية من دفاتر مفردات الموارد، والاستخدامات، ودفاتر الحسابات الأخرى إلى الخانات الخاصة بها في الكشف ليعبر في الأخير عن موقف الوحدة الشهري في تنفيذ الموازنة.

(4) يجب تقديم الكشف في موعد أقصاه العاشر من الشهر التالي للشهر المقدم عنه الحساب، عدا كشف شهر ديسمبر الذي يتحدد موعد تقديمه في قرار وزير المالية الخاص بأسس وقواعد إعداد الحساب الختامي.

(5) يحرر الكشف من أربع نسخ ترسل الأولى إلى وزارة المالية، والثانية إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، والثالثة إلى المركز الرئيسي: (الوزارة، المحافظة، الهيئة أو المصلحة المختصة)، والرابعة يحتفظ بها لدى الوحدة الحسابية للرجوع إليها عند الحاجة.

3-1-2. كشف الحساب الفصلي (المدة) (نموذج 58 حسابات):

يعد هذا التقرير ليعبر عن موقف الوحدة الحكومية في تنفيذ الموازنة عن ثلاثة أشهر، ولايختلف في بياناته وإجراءات إعداده وتقديمه عن كشف الحساب الشهري إلا في المدة التي يغطيها وهي أربع مدد خلال السنة المالية بواقع ثلاثة أشهر لكل مدة. حيث يضمن كشف المدة بمجاميع وأرصدة المدة الجارية والمدة السابقة والجملة، وذلك على الوجه الآتي:

المدة الأولى: تغطي مجموع الثلاثة الأشهر: يناير، فبراير، مارس وتدرج في خانة المدة الجارية، ثم تنقل إلى خانة الجملة لتعبر عن موقف الجهة أو الوحدة الحكومية في التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنهاية مارس. ويرسل مع كشف الحساب الشهري عن مارس.

المدة الثانية: تغطي مجموع الأشهر إبريل، مايو، يونيو (المدة الجارية)، إضافة إلى الأرصدة المرحلة من المدة الأولى (المدة السابقة)، ويعبر إجمالي الخانتين عن موقف الوحدة الحكومية في التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنهاية يونيو. ويرسل مع كشف الحساب الشهري عن يونيو.

المدة الثالثة: تغطي مجموع الأشهر: يوليو، أغسطس، سبتمبر (المدة الجارية)، إضافة إلى الأرصدة المرحلة من المدة الثانية (المدة السابقة). ويعبر الإجمالي عن موقف الوحدة الحكومية في التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنهاية سبتمبر. ويرسل مع كشف الحساب الشهري عن سبتمبر.

المدة الرابعة: تغطي الأشهر: أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر (المدة الجارية)، إضافة إلى الأرصدة المرحلة من المدة الثالثة (المدة السابقة). ويعبر الإجمالي عن الموقف السنوي الختامي للجهة أو الوحدة الحكومية في التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنهاية العام المالي.

والشكل (5 -7) الآتي يبين جزءاً من صفحة الاستخدامات في كشف حساب المدة:

شكل (5 -7) جزء من صفحة الاستخدامات في كشف الحساب الفصلي (المدة) (نموذج 58 حسابات)

بيان مفردات الاستخدامات العامة	باب	فصل	بند	نوع	المدة الجارية	المدة السابقة	الجملـة
					ريـال	ريـال	ريـال
أجور وتعويضات العاملين	1						
المرتبات والأجور وما في حكمها		1					
المرتبات الأساسية			1				
المرتبات الأساسية				1			

نشاط

قم بزيارة إلى وزارة المالية أو إحدى الجهات الحكومية واحصل على نموذج جديد فارغ من كشف الحساب الشهري أونسخة مصورة منه، ومن خلال تفهمك لخطوات وقواعد إعداده السابق تناولها، قم بإعداد هذا الكشف لشهر معين من واقع بيانات إحدى الجهات الحكومية، وإن تعذر الأمر، ضع أرقاما افتراضية من عندك. وعند انتهائك من إعداد الكشف قم بعرضه على المختصين بالجهة الحكومية التي زرتها، واختتم هذا النشاط بمناقشة نتائجه مع زملائك ومدرسك.

2-2. التقارير الختامية:

تتمثل التقارير الختامية في تقرير وحيد يسمى الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة، يتم إعداده بنهاية السنة المالية المحددة في 31 ديسمبر من كل عام. ويعرف الحساب الختامي بحسب دليل النظام المحاسبي الحكومي بأنه:

" نتائج التنفيذ الفعلي للموارد المحصلة والاستخدامات التي تم صرفها خلال السنة المالية التي تبدأ في يناير وتنتهي في ديسمبر من كل عام، ويتم إعداده على مستوى الأبواب والفصول والبنود والأنواع، إضافة إلى إعداد كشوف تفصيلية بالحسابات المساعدة والانتقالية والنظامية والرقابية الإحصائية" .

ويعتبر الحساب الختامي المحصلة النهائية والمرحلة الأخيرة في دورة الموازنة العامة للدولة التي تختص بتقديم نتائج التنفيذ الفعلي للموازنة العامة. ويتميز الحساب الختامي عن التقارير الدورية أن الأخيرة يتم إعدادها للغرض الخاص المتمثل في الاستخدام الداخلي فقط على مستوى الجهات المعنية داخل الحكومة وليس بغرض النشر وإطلاع العموم عليها، في حين أن الحساب الختامي يتم إعداده للغرض العام على مستوى كافة مستخدمي التقارير المالية الحكومية الداخليين والخارجيين. ويعتبر الحساب الختامي التقرير المالي الوحيد المتاح للغرض العام فيما يتعلق بالحسابات الحكومية ونتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة في اليمن.

2-2-1. التقارير المالية المستخدمة في عرض الحساب الختامي:

وفقاً للقواعد الحالية المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن يتم إعداد وعرض الحساب الختامي للموازنة العامة في تقارير وقوائم وجداول فردية وتجميعية يمكن تصنيفها في الأنواع الآتية:

(1) **تقارير عمومية:** وهي تقارير يتم إعدادها على مستوى كافة جهات ووحدات السلطتين المركزية والمحلية سواءً كانت وحدة محاسبية مستقلة بموازنتها وحسابها الختامي أم جهة أو فرع تابع. كما يتم إعداد هذه التقارير فردياً وتجميعياً. وتتضمن هذه التقارير مايلي:

أ. ***جدول إجمالي الموارد والاستخدامات:*** يعرض هذا التقرير ملخصاً إجمالياً بالموارد والاستخدامات الفعلية للسنة المالية المعد عنها الحساب الختامي على مستوى الأبواب فقط، مع المقارنة بربط الموازنة لنفس السنة المالية وإظهار الفروقات بالزيادة أو النقص، إضافة إلى المقارنة بالبيانات الفعلية للحسابات الختامية عن السنتين الماليتين السابقتين. ويرفق بهذا الجدول إيضاحات تفصيلية عديدة منها:

- عرضاً تفصيلياً بمبالغ الموارد والاستخدامات مبوبة تبويبا نوعياً واقتصادياً على مستوى الأبواب والفصول والبنود والأنواع، وإدارياً على مستوى المركز والفروع والجهات التابعة إن وجدت، مع المقارنة بنفس الآلية التي تمت في التقرير الإجمالي.

- عرضاً تفصيلياً مقارناً بالمشاريع الرأسمالية (باب4)، مبوبة بالاسم، ومصدر التمويل (محلي أو أجنبي).

ب. ***جدول الحسابات الوسيطة:*** هو عبارة عن ميزان مراجعة بإجمالي الاستخدامات والموارد وأرصدة كافة الحسابات الأخرى الواردة بهيكل الحسابات (البنك، والحسابات المساعدة، والانتقالية، والنظامية، والرقابية الإحصائية)، والشكل (6 -7) يبين جزءًا من ذلك التقرير:

شكل (6 -7) جزء من جدول الحسابات الوسيطة للسلطة المركزية

بيان الحسابات الوسيطة	الرصيد في 1/1		عمليات السنة المالية		الجملة		الرصيد في 12/31	
الحسابات الرئيسية								
الموارد								
الاستخدامات								
حـ/البنك موارد								
حـ/البنك استخدامات								
الحسابات المساعدة المدينة								
حـ/النقدية								
....								
الحسابات المساعدة الدائنة								
....								
الحسابات الانتقالية المدينة								
....								
الإجمالي العام								

(2) **قائمة التدفق النقدي:** يتم إعداد هذه القائمة على مستوى كل وحدة محاسبية مستقلة فقط، أي على مستوى الحساب الختامي التجميعي الخاص بالسلطة المركزية كونها تشكل بمجموعها فقط وحدة محاسبية مستقلة دون مكوناتها من الجهات التابعة لها. كما تعد قائمة تدفق نقدي على مستوى كل وحدة إدارية محلية (مديرية، ومحافظة)، وعلى المستوى التجميعي للسلطة المحلية بالكامل. ويتبع في إعداد وعرض القائمة نفس القواعد السابق شرحها في الوحدة الثالثة عدا بعض التفاصيل الإضافية والاستثناءات التي يبينها حل التمرين العام في نهاية هذه الوحدة.

(3) **المذكرة التفسيرية للحساب الختامي والتقارير التجميعية:** يمثل هذا التقرير الحساب الختامي المجمع للموازنة العامة للدولة بسلطتيها المركزية والمحلية، حيث يُقدم من قبل الحكومة ممثلة بوزارة المالية إلى السلطة التشريعية بهدف إقرار الحساب الختامي وفقاً للدستور. ويتضمن هذا التقرير العديد من البيانات من أهمها:

أ. عرض تمهيدي موجز بالظروف والأحوال الاقتصادية والمالية والسياسية ذات الأثر المباشر وغير المباشر على تنفيذ الموازنة.

ب. عرض مختصر ومبسط بالنتائج الإجمالية للموازنة العامة للدولة على مستوى أبواب الموارد والاستخدامات، والعجز مع المقارنة بتقديرات الموازنة وعرض تحليلي بأهم النسب المالية.

ج. قائمة التدفق النقدي المجمعة على مستوى السلطتين المركزية والمحلية.

د. جدول إجماليات الموارد والاستخدامات وبيانات العجز على مستوى الأبواب وعلى مستوى إجماليات السلطتين المركزية والمحلية، مرفقاً به إيضاحات تفصيلية للموارد والاستخدامات مبوبة تبويباً نوعياً: (أبواب/فصول/بنود/أنواع)، واقتصادياً: (جارية/غيرمالية/مالية)، وإدارياً على مستوى السلطتين، ووظيفياً على مستوى القطاعات وعلى مستوى الوحدات، مع المقارنة بربط الموازنة لنفس السنة المالية، وبيان الفروق (وفر أو تجاوز)، إضافة إلى المقارنة بالنتائج الفعلية للسنتين السابقتين.

ه. جداول إيضاحية تفصيلية أخرى تتضمن، جدول النفقات غير المبوبة، وجداول المبالغ المدفوعة خلال العام كإعانات العجز الجاري لوحدات القطاع العام، ومساهمات الدولة في رؤوس أموال وحدات القطاع الاقتصادي العام والمختلط، والمبالغ المدفوعة مقابل اكتساب أصول غير مالية على مستوى التمويل الأجنبي والمحلي.

2-2-2. مرفقات ومؤيدات جداول الحساب الختامي:

ترفق كافة الجهات والوحدات الحكومية بجداول حساباتها الختامية العديد من البيانات التفصيلية المعززة صحة إجماليات وأرصدة حسابات الموازنة والبنك وكافة الحسابات الأخرى، والمؤكدة سلامة وقانونية تصرفاتها المالية خلال السنة المالية. ويستخدم في إعداد وتقديم تلك البيانات نماذج رسمية مخصصة لذلك، مع إظهار التفاصيل اللازمة وعلى مستوى الباب والفصل والبند والنوع حيثما ينطبق ذلك. ومن أهم تلك البيانات مايلي:

(1) محاضر جرد النقدية بالخزائن في آخر يوم عمل بالسنة المالية، ومحاضر جرد المخازن والموجودات المالية والمادية الأخرى، مبيناً بها كافة المطابقات والتفاصيل اللازمة الأخرى.

(2) كشوف متابعة حسابات البنك (مذكرات التسوية البنكية) لكافة حسابات البنوك موضحاً ومرفقاً بها بيانات تفصيلية بالمعلقات.

(3) بيانات تفصيلية مالية وغير مالية بالأماكن المستأجرة، والسيارات الحكومية ووسائل النقل الأخرى والمعدات الخاصة بتنفيذ المشاريع، وحوادث الاختلاس والسرقة والحريق والإهمال، ومبالغ التعويضات والغرامات.

(4) بيانات تحليلية بما تم إنفاقه قيداً على كل حساب من الحسابات المساعدة المدينة، وما تم تسويته خلال السنة المالية، وأرصدة نهاية العام التي لم يتم تسويتها وأسباب ذلك.

(5) بيانات تحليلية بمفردات المبالغ المحصلة لحساب جهات أخرى، والمبالغ المنصرفة لحساب جهات أخرى وذلك على مستوى الحركة والأرصدة النهائية الإجمالية والفردية.

(6) بيانات تفصيلية بمستحقات الضرائب والتقاعد والضمان الاجتماعي التي لم تصرف حتى نهاية العام. وكذا بيانات تفصيلية بالالتزامات القائمة على الجهة تجاه الغير سواء أكانت مقابل سلع وخدمات تشغيلية أو اكتساب أصول ثابتة أو أصول غير منتجة.

(7) بيان تفصيلي شامل بمشاريع اكتساب أصول غير مالية ذات التمويل الأجنبي والمحلي، مع مايقابلها من موارد المنح والقروض، والمطابقة مع بيانات وزارة التخطيط والتعاون الدولي وقطاع العلاقات الخارجية بوزارة المالية.

(8) بيان بالمبالغ التي أنفقت بالنقد الأجنبي خلال السنة المالية المنتهية والمعادل بالعملة المحلية مبيناً به الغرض وأوجه الصرف.

(9) بيان بالمبالغ التي تم إضافتها أو خصمها بإخطارات من وزارة المالية والسابق إضافتها أو خصمها على حساب الحكومة العام بالبنك وتخص الجهة خلال السنة المالية.

(10) بيانات تفصيلية مالية وغير مالية بالاشتراكات في هيئات ومنظمات عربية وإقليمية ودولية خلال السنة المالية وعلى مستوى كل منظمة وكل اشتراك.

(11) بيان بالتحويلات للمؤسسات المقيمة غير الهادفة للربح (المنظمات الجماهيرية)، والإعانات المالية للمؤسسات المحلية المالية وغير المالية والمؤسسات والمشاريع الأخرى.

(12) بيان بالمساهمات وحقوق الملكية الأخرى للمنشآت المحلية المالية وغير المالية (الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط)، والمساهمات وحقوق الملكية الأخرى في المؤسسات المالية وغير المالية الخارجية والمنظمات العربية والإقليمية والدولية.

(13) بيان تفصيلي بالمبالغ المضافة للحسابات المساعدة الدائنة على مستوى كل حساب بما فيها حساب الموارد المشتركة والموارد العامة المشتركة وأسباب عدم التسوية.

(14) بيان تفصيلي بالمبالغ المتبقية بحساب البنك – أمانات التي لم تقفل في نهاية السنة المالية موضحاً به طبيعتها ومصادرها وأغراضها وأسباب عدم إقفالها والحسابات الانتقالية الدائنة المقابلة لها.

(15) بيانات تفصيلية مالية وغير مالية بالقروض والمنح الرأسمالية والمساعدات الفنية والعينية والمخصصة لتمويل المشروعات الاستثمارية ذات التمويل الأجنبي، وكذا القروض والمنح والمساعدات النقدية والعينية الأخرى التي حصلت عليها الجهة خلال السنة المالية.

(16) أي بيانات ومرفقات أخرى خاصة بجداول وكشوف الحساب الختامي.

3- إعداد الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة:

عزيزي الدارس؛ ينطوي إعداد الحساب الختامي للموازنة العامة على تنفيذ عدة إجراءات تنظيمية ورقابية، وإعداد تسويات جردية وقيود إقفال متنوعة. وذلك بحسب ماتوضحه الفقرات التالية.

3-1. قواعد وإجراءات وهيكلية إعداد الحساب الختامي:

3-1-1. مرجعية وقواعد إعداد الحساب الختامي:

يستند في إعداد وتقديم الحساب الختامي إلى العديد من التشريعات أبرزها الدستور، والقانون المالي ولائحته التنفيذية، وقانون السلطة المحلية ولائحته التنفيذية ولائحته المالية، إضافة إلى ذلك يحكم إعداد الحساب الختامي قرارات تنظيمية وإجرائية يصدرها وزير المالية وفقا للصلاحيات المخولة له قانوناً، من ذلك القرارات الصادرة خلال العام حول تطوير وتعديل النظام المحاسبي الحكومي بمكوناته المختلفة مثل تعديل تصنيف الحسابات، وإضافة حسابات وقواعد جديدة في إطار التحول إلى أساس الاستحقاق. أيضا يصدر وزير المالية قراراً سنوياً بشأن أسس وأحكام قفل وإعداد وتقديم الحساب الختامي للموازنة العامة يتم تعميمه على كافة جهات ووحدات الحكومة بسلطتيها المركزية والمحلية، ويتضمن هذا التعميم أو القرار تأكيداً وتذكيراً بالأحكام الواردة في التشريعات والقرارات والتعليمات ذات العلاقة بالحسابات الختامية، وتحديد الحدود القصوى لمواعيد تقديم الحسابات الختامية بكافة مرفقاتها إلى وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وجوانب أخرى إجرائية وهيكلية توضحها الفقرات التالية.

3-1-2. الإجراءات والهيكلية التنظيمية لإعداد الحساب الختامي:

يبدأ إعداد الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة فور انتهاء السنة المالية وذلك من واقع البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي. ويصاحب إعداد الحساب الختامي تنفيذ العديد من الإجراءات الأساسية منها ماهو متعارف عليه محاسبياً ورقابياً، ومنها مايمثل جزءًا من السمات المميزة للمحاسبة الحكومية، ومنها مايستند إلى قواعد تشريعية وتنظيمية في النظام المحاسبي الحكومي. والآتي أهم الخطوات والقواعد والإجراءات المتبعة في إعداد الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة في اليمن:

(1) تنتهي السنة المالية في آخر يوم عمل من شهر ديسمبر، ويقفل فيه حسابات الموازنة العامة، ويحظر الخصم على اعتمادات السنة بعد نهاية شهر ديسمبر.

(2) إعداد الحساب الختامي استناداً إلى الأساس النقدي مع إظهار الالتزامات والمستحقات القائمة في نهاية السنة المالية.

(3) جرد كافة الموجودات النقدية والمالية والمادية ومطابقة النتائج بالبيانات المثبتة بالسجلات.

(4) مطابقة الأرصدة لدى البنوك وتسوية أية معلقات، وإلغاء الشيكات غير المنصرفة وإقفال حسابات البنك.

(5) أرصدة الحسابات المساعدة التي تعذر تسويتها حتى نهاية السنة المالية كالسلف المؤقتة والتحويلات النقدية للخارج والاعتمادات المستندية والمبالغ المدفوعة مقدماً، تعالج كنفقات فعلية وذلك بتوسيط حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية.

(6) إقفال الأرصدة النهائية للموارد والاستخدامات، وأرصدة حسابات البنك الخاصة بموارد واستخدامات الموازنة العامة في حـ/ وزارة المالية أو حـ/ السلطة المحلية.

(7) إلغاء كافة اعتمادات الموازنة غير المستخدمة حتى نهاية العام، وترحيل أرصدة الالتزامات والحسابات المساعدة والحسابات الانتقالية والنظامية والرقابية إلى السنة المالية التالية.

(8) إعداد الحسابات الختامية من قبل كافة جهات ووحدات السلطة المركزية والمحلية وفروعهما وإرسالها إلى وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مرفقاً بها كافة المؤيدات والنماذج المحددة في التشريعات والتعليمات والقرارات والنظم ذات العلاقة، وذلك وفق هيكلية تنظيمية مكونة من ثلاثة مستويات تتدفق بياناتها صعوداً بدءا من المستوى الأول إلى الثاني ثم إلى المستوى الثالث ممثلاً بوزارة المالية، وبحسب مايوضحه الجدول (7 -7) الآتي:

جدول (7 -7) الهيكلية التنظيمية لإعداد الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة

المستوى	السلطة المركزية	السلطة المحلية
الأول	يشمل فروع جهات السلطة المركزية في مراكز المحافظات التي لا تتبع السلطة المحلية، ومهامها: (1) إجراء قيود التسوية والإقفال. (2) رفع موقف مالي إلى ديوان عام الوزارة أو الجهة.	يشمل الوحدات الإدارية للسلطة المحلية على مستوى المديريات ومهامها: (1) إجراء قيود التسوية والإقفال. (2) إعداد الحسابات الختامية للمديرية (مجلس محلي المديرية + الأجهزة التنفيذية التابعة).
الثاني	يشمل الدواوين العامة للوزارات والجهات التي لا تتبع السلطة المحلية، ومهامها: (1) استلام المواقف المالية المرفوعة من مكاتبها في	يشمل الوحدات الإدارية للسلطة المحلية على مستوى مراكز المحافظات، ومهامها: (1) إجراء قيود التسوية والإقفال.

المستوى	السلطة المركزية	السلطة المحلية
	مراكز المحافظات وترحيلها إلى الحسابات المعنية المحتفظ بها لديها. (2) إجراء قيود التسوية والإقفال. (3) إعداد الحساب الختامي التجميعي للجهة على مستوى الديوان العام والفروع بالمحافظات.	(2) إعداد الحساب الختامي لمجلس محلي المحافظة والأجهزة التنفيذية التابعة له (مركز المحافظة). (3) إعداد الحساب الختامي التجميعي للمحافظة (مركز المحافظة + مديريات المحافظة).
الثالث	وبتمثل هذا المستوى في وزارة المالية (المركز الرئيسي) حيث يتولى الآتي: (1) استلام الحسابات الختامية التجميعية لجهات السلطة المركزية ومحافظات الجمهورية ومراجعتها. (2) إجراء قيود الإثبات والإقفال اللازمة لموارد واستخدامات وحسابات البنك للسلطتين المركزية والمحلية وترحيل حساباتها للحسابات العامة المفتوحة لديها. (3) إعداد الحسابات الختامية التجميعية لكل من السلطتين المركزية والمحلية. (4) إعداد الحساب الختامي التجميعي الموحد للموازنة العامة للدولة (للسلطتين المركزية والمحلية).	

(9) تلتزم جهات السلطة المركزية وفروعها بالوحدات الإدارية بتقديم حساباتها الختامية صحيحة ومستوفاة كافة مرفقاتها إلى كل من وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في موعد لايتجاوز نهاية مارس من السنة التالية للسنة المعد عنها الحساب الختامي.

(10) تلتزم الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية بمواعيد إعداد وتقديم الحساب الختامي المحددة في اللائحة التنفيذية لقانون السلطة المحلية، وذلك وفق التقويم المبين بالجدول (8 -7) الآتي:

جدول (8 -7) تقويم مواعيد إعداد وتقديم الحساب الختامي لدى وحدات السلطة المحلية

المستوى الأول (المديريات)	الموعد	المستوى الثاني (مراكز المحافظات)	الموعد
إعداد مشروع الحساب الختامي للمديرية	15 فبراير	دراسة ومناقشة مشروع الحساب الختامي لمركز المحافظة (مجلس محلي المحافظة + الأجهزة التنفيذية) من قبل الهيئة الإدارية لمجلس محلي المحافظة وعرضه على المجلس لمناقشته وإقراره.	31 مارس
مراجعة مشروع الحساب الختامي من قبل مكتب المالية بالمديرية وتقديمه للهيئة الإدارية للمجلس المحلي.	15 مارس		
دراسة ومناقشة مشروع الحساب الختامي من قبل الهيئة الإدارية لمجلس محلي المديرية وعرضه على المجلس لمناقشته وإقراره.	15 مارس	موافاة وزارة المالية بصورة من مشروع الحساب الختامي المجمع للمحافظة قبل عرضه على المجلس المحلي للمحافظة وذلك لأغراض إعداد البيانات التحليلية عن الموقف الأولي لتنفيذ الموازنة العامة للدولة وتقديمها للسلطات المختصة.	15 ابريل

المستوى الأول (المديريات)	الموعد	المستوى الثاني (مراكز المحافظات)	الموعد
		مراجعة مشروعات الحساب الختامي من قبل مكتب المالية بالمحافظة وتجميعها في شكل مشروع حساب ختامي واحد للمحافظة ككل وإحالته إلى مجلس محلي المحافظة.	25 يونيو
ترسل مشروعات الحساب الختامي المقرة إلى المحافظ وإحالتها مع مشروع الحساب الختامي للمحافظة إلى مكتب المالية بالمحافظة.	5 ابريل	يجتمع المجلس المحلي للمحافظة لمناقشة وإقرار مشروع الحساب الختامي الخاص بالمحافظة.	30 يونيو
		إرسال مشروع الحساب الختامي التجميعي مشتملاً كافة المرفقات إلى وزارة المالية ونسخه منه لكل من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ووزارة الإدارة المحلية.	20 يوليو

(11) تقوم وزارة المالية بمراجعة وتجميع ومطابقة الحسابات الختامية ومرفقاتها، ومن ثم إعداد وعرض الحساب الختامي الموحد بشكل إجمالي وتفصيلي بنفس أسلوب عرض وتبويب الموازنة العامة أي وفق التبويب الاقتصادي التفصيلي للحسابات، ووفق التبويب الإداري على مستوى كل جهة مركزية وكل وحدة إدارية محلية، مع إعداد حساب ختامي تجميعي للسلطة المركزية وآخر للسلطة المحلية، ثم حساب ختامي إجمالي موحد لكلتا السلطتين، وذلك باستخدام تقارير وقوائم وجداول الحساب الختامي الموصوفة سلفاً.

(12) يُعرض الحساب الختامي على مجلس الوزراء للحصول على مصادقته، ويسلم للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة قبل تقديمه لمجلس النواب بشهرين على الأقل.

(13) يقوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بمراجعة الحساب الختامي وإعداد تقرير بذلك.

(14) يقدم الحساب الختامي مع تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة إلى مجلس النواب في مدة لاتتجاوز تسعة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية وذلك للحصول على المصادقة النهائية وإصدار قانوناً بذلك طبقا للدستور.

3-2. التسويات الجردية وقيود الإقفال الدورية والختامية:

3-2-1. التسويات وقيود الإقفال الدورية:

بنهاية كل شهر وقبل إعداد كشف الحساب الشهري يتم تسوية معلقات حسابات البنك الخاص بالموازنة وإقفال معاملاته الشهرية، وكذا إثبات استخدامات وموارد المعاملات غير النقدية ومعاملات الحسابات الجارية لحـ/ أو على حـ/ وزارة المالية، أو حـ/ السلطة المحلية وذلك على النحو الآتي:

1. **تسوية حسابات البنك:**

من المتعارف عليه محاسبياً ورقابياً أن يتم شهرياً إعداد مايعرف بـ "مذكرة التسوية البنكية" التي تتضمن مطابقة المبالغ الواردة بكشف حساب البنك لشهر معين مع المبالغ المسجلة في حساب البنك بدفاتر الجهة لنفس الشهر، وتحديد المعلقات والاختلافات بينهما وصولاً إلى تطابق الرصيد النهائي. ويتيح إعداد مذكرة التسوية البنكية حماية وسلامة المعاملات النقدية لدى البنوك، وصحة المعالجات المحاسبية، وحصر وتسوية المعلقات التي لايخلو منها حساب بنكي، حيث تنشأ تلك المعلقات لأسباب عدة كالاختلاف الزمني في تنفيذ المعاملة بين الجهة والبنك، أو حدوث أخطاء من قبل الجهة أو البنك وغير ذلك. لذا يتم شهرياً لدى الجهات والوحدات الحكومية، وقبل إعداد كشف الحساب الشهري وإقفال حسابات البنك، إعداد مايعرف - وفقا للنظام - بـ "كشف متابعة حساب البنك (نموذج 61 حسابات)" وذلك لحسابات البنك الخاصة بالموازنة، ومن ثم إجراء التسويات اللازمة للمعلقات التي تحتاج إلى تصويب والتي يمكن حصرها في الأنواع الآتية:

أ. *نفقات مخصومة من قبل البنك لم يسبق قيدها بدفاتر الجهة*: مثل العمولات والمصاريف البنكية، والمبالغ المخصومة بإخطارات من قبل المالية، ويشترط في هذه المبالغ أن تكون نفقات فعلية تخص الجهة، في هذه الحالة يتم حصرها وإثباتها بالقيد الآتي:

		من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات (لدى جهات السلطة المركزية) **أو**:إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية (لدى وحدات السلطة المحلية) **أو**:إلى حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية (لدى وحدات السلطة المحلية)

ب. *إيرادات مضافة من قبل البنك لم يسبق قيدها بدفاتر الجهة*: مثل موارد تخص الجهة محصلة بمعرفة جهات أخرى أو بمعرفة البنك وأودعت مباشرة بحسابها لدى البنك، ويتم تسوية هذه الموارد بالقيد الآتي:

		من حـ/ البنك موارد (لدى جهات السلطة المركزية) **أو**: من حـ/ البنك موارد محلية (لدى وحدات السلطة المحلية) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

ج. *تصحيح أخطاء حدثت من قبل الجهة*: قد تحدث أخطاء من قبل الجهة عند تسجيل بعض المعاملات، كتسجيل إيداعات أو مدفوعات بقيم تزيد أو تقل عن القيمة الصحيحة، أو تسجيل المبلغ في حساب بنكي غير صحيح مثل القيد في حسابات البنك الخاصة بالموازنة

في حين أنه يخص حسابات البنك خارج الموازنة، أو تسجيل المبلغ في حـ/البنك موارد في حين أنه يخص حـ/ البنك استخدامات، أو التسجيل في حـ/ البنك نفقات تشغيلية وهو يخص حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية، أو العكس، أو أخطاء في التوجيه المحاسبي، وما شابه ذلك. في هذه الحالة تقوم الجهة بإجراء التصويبات اللازمة بقيود محاسبية والتي تختلف باختلاف الخطأ.

د. *أخطاء البنك:* هي أخطاء تحدث من قبل البنك عند تنفيذه للمعاملات مثل، مبالغ مخصومة أو مضافة على/ لـ حساب الجهة لدى البنك وهي لاتخصها، وتسجيل البنك مبلغ معاملة معينة بالزيادة أو النقص، وتسجيل البنك لمبلغ معاملة معينة تخص الجهة على/لـ حساب جهة أخرى، وعدم تسجيل البنك للنقدية المودعة في آخر يوم عمل بنهاية الشهر. وبطبيعة الحال فجميع المعلقات السابقة لاتتطلب إجراء قيود تسوية لدى الجهة، وإنما تتطلب الاتصال بالبنك ومتابعته لإجراء التصحيحات اللازمة لديه وصولاً إلى تحقيق التطابق بين أرصدة كشوف الحسابات البنكية والأرصدة بدفاتر الجهة.

هـ. *معاملات غير منفذة من قبل البنك:* تتركز هذه المعاملات بدرجة رئيسية في الشيكات المسحوبة من قبل الجهة ولم تقدم للبنك لصرفها، وهذه الشيكات تظل كما هي عليه حتى تقديمها للصرف، ولكن بحد أقصى نهاية السنة المالية، إذ يتم في هذا التاريخ إلغاء كافة الشيكات المسحوبة التي لم تقدم للصرف حتى 12/31 وذلك ضمن قيود الإقفال الختامية.

2. **إقفال حسابات البنك:**

بالنظر إلى إتباع النظام المحاسبي الحكومي في اليمن لنظام حساب الخزينة المنفرد (TSA) المجسد في حـ/ الحكومة العام، فإن حسابات البنك الخاصة بموارد واستخدامات الموازنة المفتوحة بأسماء جهات ووحدات السلطة المركزية والمحلية تعتبر بمثابة حسابات فرعية لحـ/الحكومة العام. ولأن حـ/ الحكومة العام خاضع كلية لسيطرة وزارة المالية، فضلاً عن الصلاحيات الممنوحة قانوناً لوزارة المالية، ووفقاً لمفاهيم نظرية الأموال المخصصة، فإن موارد واستخدامات كل وحدة حكومية هي الأخرى لابد أن تخضع لسيطرة وزارة المالية. لذلك وعملاً بهذا التفسير توجب اللوائح والقرارات والتعليمات المعمول بها في النظام المحاسبي الحكومي أن تقوم كل جهة ووحدة حكومية بمراجعة ومطابقة حسابات البنك الخاصة بالموازنة شهرياً، وبعد تسوية أية معلقات يتم إقفال مجاميعها لحـ/ أو على حـ/ وزارة المالية أو السلطة المحلية وذلك على النحو الآتي:

أ. ***<u>إقفال حـ/ البنك موارد، و حـ/ البنك موارد محلية:</u>***

يتم شهريا إقفال حـ/البنك موارد، وحـ/البنك موارد محلية بجملة المبالغ الموردة فعلاً للبنك خلال الفترة (شهر) والظاهرة بكشوف البنك بقيد الإقفال الآتي:

لدى جهات السلطة المركزية			لدى وحدات السلطة المحلية		
		من حـ/ المدينين – مالية إلى حـ/ البنك موارد			من حـ/ المدينين – سلطة محلية إلى حـ/ البنك موارد محلية

ب. ***<u>إقفال حـ/البنك استخدامات، وحـ/البنك نفقات تشغيلية محلية، وحـ/البنك اكتساب أصول غير مالية محلية:</u>***

يتم شهرياً إقفال حـ/البنك استخدامات، وحـ/البنك نفقات تشغيلية محلية، وحـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية بإجمالي المبالغ المنصرفة فعلا من البنك خلال الفترة (شهر) والظاهرة في كشوف البنك، وذلك بقيد الإقفال الآتي:

لدى جهات السلطة المركزية			لدى وحدات السلطة المحلية		
		من حـ/ البنك استخدامات إلى حـ/ الدائنين– مالية			من مذكورين حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية إلى مذكورين حـ/ الدائنين – مالية حـ/ الدائنين – سلطة محلية

ويلاحظ لدى وحدات السلطة المحلية أن إقفال إجمالي المنصرف من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية يتم في حـ/ الدائنين - مالية، كون تمويل هذه النفقات يأتي من الدعم المركزي الجاري بمعرفة وزارة المالية. أما إجمالي المنصرف من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية فيتم إقفاله في حـ/ الدائنين – سلطة محلية كون تمويل هذه النفقات يأتي من موارد الوحدة الذاتية.

3. **إثبات موارد الدعم المركزي الجاري لدى الوحدات الإدارية:**

كما سبق التوضيح في الوحدة الرابعة، يتم لدى الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية بنهاية كل شهر إثبات إجمالي مواردها من الدعم المركزي الجاري لصالح المالية، ويتم تحديد المبلغ بمقدار إجمالي المبالغ المنصرفة من البنك نفقات تشغيلية التي تم تعزيزها من المالية، وذلك بالقيد الآتي:

		من حـ/ المدينين – مالية

إلى حـ/ الموارد (باب 2/ فصل3/ بند1/نوع1)		

4. **تسوية وإقفال المعاملات غير النقدية ومعاملات الحسابات خارج الموازنة:**

تتمثل المعاملات غير النقدية في الاستخدامات والموارد التي لايترتب عليها تدفقات نقدية، مثل موارد واستخدامات الزكاة المحصلة والمنصرفة عيناً. والمعاملات التي لايترتب عليها تدفقات نقدية مباشرة من حسابات البنك الخاصة بالموازنة، مثل موارد واستخدامات المنح والقروض المخصصة، وموارد واستخدامات الحسابات الجارية. وتتطلب هذه المعاملات والحسابات حصرها وتقييمها وتصنيفها بحسب التبويب الاقتصادي لحسابات الموازنة، ومن ثم معالجتها محاسبياً بتوسيط حـ/ وزارة المالية أو حـ/ السلطة المحلية على النحو الآتي:

أ. ***إثبات المتحصلات كموارد:***

من حـ/ المدينين – مالية (لدى جهات السلطة المركزية) من حـ/ المدينين – سلطة محلية (لدى وحدات السلطة المحلية) إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		

ب. ***إثبات المنصرف كاستخدامات:***

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ الدائنين– مالية (لدى جهات السلطة المركزية) إلى حـ/ الدائنين – سلطة محلية (لدى وحدات السلطة المحلية)		

❖ يمكن دمج القيدين بقيد واحد.

3-2-2. التسويات وقيود الإقفال الختامية بالمستويين الأول والثاني:

أولاً: التسويات الجردية الختامية بالمستويين الأول والثاني:

قبل إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامي هناك عدد من التسويات الواجب إجراؤها في المستويين الأول والثاني بيانها كما يلي:

(1) ***إلغاء الشيكات المسحوبة ولم تصرف من قبل البنك حتى نهاية العام المالي:***

الشيكات التي تم سحبها وقيدها على حساب استخدامات الموازنة العامة ولم ترد في كشوف البنك الخاصة بالجهة المعنية وتم التأكد بشكل قطعي من عدم صرفها، وكذا الشيكات المعادة من البنك دون أن تصرف لأي سبب من الأسباب، يتم إلغاؤها وتسويتها بالقيد الآتي:

من حـ/ البنك الاستخدامات (لدى جهات السلطة المركزية) **أو:** من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية (لدى وحدات السلطة المحلية)		

أو: من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية (لدى وحدات السلطة المحلية) إلى حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)		

(2) *تسوية أرصدة حسابات البنوك خارج الموازنة وترحيلها للسنة المالية التالية:*

تتمثل حسابات البنوك خارج الموازنة في حـ/ البنك أمانات، وحـ/ البنك حسابات جارية، وحـ/البنك مساهمات ذاتية، وأي حسابات بنكية أخرى خاصة بمعاملات خارج الموازنة. وتتطلب هذه الحسابات إعداد مذكرة تسوية بنكية، وتسوية أي معلقات تظهر في مذكرة التسوية. وعند إعداد الحسابات الختامية يتم التعامل مع حسابات البنوك خارج الموازنة وفق إجراءات مختلفة عن الإجراءات المتبعة مع حسابات البنك الخاصة بالموازنة، وذلك على النحو الآتي:

أ. أرصدة نهاية العام المالي الخاصة بحسابات البنوك خارج الموازنة يتم ترحيلها إلى السنة المالية التالية، في حين أن إجماليات وأرصدة حسابات البنوك الخاصة بالموازنة يتم إقفالها شهرياً على أو لحـ/ وزارة المالية، أو حـ/السلطة المحلية كما سبق التوضيح.

ب. الشيكات المسحوبة على حسابات البنوك خارج الموازنة التي لم تصرف حتى نهاية العام لايتم إلغاؤها كما هو الحال بالنسبة لحسابات البنوك الخاصة بالموازنة، إذ تظل قائمة لحين صرفها لأصحابها أو إعادتها للجهة.

(3) *تسوية الحسابات المساعدة الخاصة بتنفيذ الاستخدامات:*

المبالغ المنصرفة خلال العام والمحملة على الحسابات المساعدة الخاصة بتنفيذ الاستخدامات المتمثلة في كل من حـ/السلف المؤقتة، وحـ/سلف حسابات جارية، وحـ/الإعتمادات المستندية، وحـ/التحويلات النقدية للخارج، وحـ/المبالغ المدفوعة مقدماً، والتي لم يتم تقديم المستندات الثبوتية اللازمة لتسويتها حتى نهاية السنة المالية، يتم حصرها وإثبات مبالغها في حسابات استخدامات الموازنة ولحـ/المبالغ الدائنة تحت التسوية، وذلك بالقيد المحاسبي الآتي*:

من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية مع تحديد طبيعتها (سلف مؤقتة، اعتمادات مستندية، ...الخ)		

* أنظر المعالجات المحاسبية للحسابات المساعدة ضمن موضوعات الوحدة السادسة.

(4) تسوية الالتزامات والمستحقات والمقدمات: يجب شهرياً وفي نهاية العام المالي إعداد أو الحصول على كشوف تحليلية بالموارد المستحقة والمقدمة، والاستخدامات المستحقة (الالتزامات) والمقدمة، ومن ثم إثباتها وتسويتها وفق القواعد والمعالجات المحاسبية التي تم تفصيلها بشكل وافٍ ضمن الوحدتين الخامسة والسادسة.

(5) تسوية عجوزات الجرد والمعلقات الأخرى: عقب تنفيذ الجرد السنوي يتم مطابقة نتائج الجرد الفعلي للخزائن والمخازن والأصول الثابتة وغيرها مما هو مدون في السجلات وعند ظهور عجوزات يتم المطالبة بها وإثباتها على المسؤولين عنها بالقيد الآتي:

		من حـ/ الديون المستحقة للحكومة إلى حـ/ متابعات مطلوبات الحكومة مع تحديد طبيعتها والمسؤولين عنها

كما يتم إجراء أي تسويات أخرى تتطلبها وتظهرها هذه الحسابات نهاية العام المالي.

ثانياً: قيود الإقفال الختامية بالمستويين الأول والثاني:

يتم إجراء قيود الإقفال الختامية لموارد واستخدامات الموازنة فقط كون حسابات البنك سبق إقفالها شهرياً، وتتم قيود الإقفال الختامية بالترتيب الآتي:

(1) _إقفال الموارد:_

يتم بنهاية العام المالي وبعد إثبات كافة التسويات اللازمة، إقفال إجمالي الموارد المحصلة فعلاً خلال السنة المالية كما يلي:

أ. **_لدى جهات السلطة المركزية:_**

		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المدينين (مالية)

ب. **_لدى وحدات السلطة المحلية:_** في وحدات السلطة المحلية يتم التمييز بين كل من:

- الموارد المحلية بدون الدعم المركزي الجاري، تقفل في حـ/المدينين (سلطة محلية):

		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) (بدون الدعم المركزي الجاري) إلى حـ/ المدينين (سلطة محلية)

- موارد الدعم المركزي الجاري (بمقدار الاستخدامات من النفقات التشغيلية الفعلية)، تقفل في حـ/المدينين (مالية):

		من حـ/ الموارد (باب2/فصل2/بند1/نوع1 دعم مركزي جاري) إلى حـ/ المدينين (مالية)

(2) _إقفال الاستخدامات:_

يتم بنهاية العام المالي وبعد إثبات كافة التسويات اللازمة، إقفال إجمالي الاستخدامات الفعلية المنصرفة خلال السنة المالية كما يلي:

أ. ***لدى جهات السلطة المركزية:***

		من حـ/ الدائنين (مالية) إلى حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع)

ب. ***لدى وحدات السلطة المحلية:*** في وحدات السلطة المحلية يتم التمييز بين كل من:

- النفقات التشغيلية المحلية (الثلاثة الأبواب الأولى من الاستخدامات) والتي يتم مواجهتها من الدعم المركزي الجاري المقدم من السلطة المركزية، تقفل في حـ/الدائنين (مالية):

		من حـ/ الدائنين (مالية) إلى حـ/ الاستخدامات (باب1، 2، 3 /فصل/بند/نوع)

- نفقات اكتساب الأصول غير المالية المحلية (الباب الرابع) والتي يتم مواجهتها من مواردها المحلية، تقفل في حـ/الدائنين (سلطة محلية):

		من حـ/ الدائنين (سلطة محلية) إلى حـ/ الاستخدامات (باب4 /فصل/بند/نوع)

3-2-3. التسويات وقيود الإقفال الختامية بالمستوى الثالث:

يتمثل هذا المستوى في وزارة المالية (المركز الرئيسي)، وفيه يتم استلام الحسابات الختامية لجهات السلطة المركزية والحسابات الختامية لوحدات السلطة المحلية، ثم إجراء قيود الإثبات والإقفال اللازمة للموارد والاستخدامات وحسابات البنك على النحو الآتي:

أولاً: التسويات وقيود الإقفال الخاصة بالسلطة المركزية:

(1) *حساب البنك عام:*

يتمثل حـ/ البنك عام في حساب إجمالي يقفل فيه كل من حـ/ البنك موارد عامة، وحـ/ البنك استخدامات عامة، لأجهزة السلطة المركزية، وحـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية عامة للسلطة المحلية، ويعبر رصيده النهائي بعد قيود الإقفال عن السيولة المتوفرة للدولة لدى البنك. وتجري قيود الإثبات والإقفال الخاصة بحساب البنك عام على النحو الآتي:

أ. ***إثبات وإقفال حـ/ البنك موارد عامة:*** يمثل حـ/ البنك موارد عامة كافة مبالغ الموارد المودعة لدى البنك من قبل جميع أجهزة السلطة المركزية وما يتبعها من فروع ليست تابعة للسلطة المحلية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- قيد إثبات حـ/ البنك موارد عامة:

		من حـ/ البنك موارد عامة إلى حـ/ المدينين (مالية)

- قيد إقفال حـ/ البنك موارد عامة:

		من حـ/ البنك عام إلى حـ/ البنك موارد عامة

ب. ***إثبات وإقفال حـ/ البنك استخدامات عامة:*** يمثل حـ/ البنك استخدامات عامة كافة مبالغ الاستخدامات المدفوعة من البنك من قبل جميع أجهزة السلطة المركزية وما يتبعها من فروع ليست تابعة للسلطة المحلية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- قيد إثبات حـ/ البنك استخدامات عامة:

		من حـ/ الدائنين (مالية) إلى حـ/ البنك استخدامات عامة

قيد إقفال حـ/ البنك استخدامات عامة:

		من حـ/ البنك استخدامات عامة إلى حـ/ البنك عام

(2) ***حساب الحكومة العام:***

يتمثل حـ/ الحكومة العام في حساب إجمالي يقفل فيه كل من حـ/الموارد العامة، وحـ/الاستخدامات العامة للأجهزة المركزية، وحـ/ النفقات التشغيلية المحلية الفعلية للسلطة المحلية، ويعبر رصيده النهائي بعد قيود الإقفال عن الوضع المالي للدولة من حيث تحقيق العجز أو الفائض. وتجري قيود الإثبات والإقفال الخاصة بحساب الحكومة العام على النحو الآتي:

أ. ***إثبات وإقفال حـ/ الموارد العامة:*** يمثل حساب الموارد العامة كافة مبالغ الموارد الفعلية المحصلة حتى نهاية السنة المالية من قبل جميع جهات السلطة المركزية وما يتبعها من فروع ليست تابعة للسلطة المحلية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- قيد إثبات حـ/ الموارد العامة:

		من حـ/ المدينين (مالية) إلى حـ/ الموارد العامة

- قيد إقفال حـ/ الموارد العامة:

من حـ/ الموارد العامة إلى حـ/ الحكومة العام		

ب. ***إثبات وإقفال حـ/ الاستخدامات العامة:*** يمثل حساب الاستخدامات العامة كافة مبالغ الاستخدامات العامة الفعلية المنصرفة والمستهلكة حتى نهاية السنة المالية من قبل جميع أجهزة السلطة المركزية وما يتبعها من فروع ليست تابعة للسلطة المحلية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- قيد إثبات حـ/ الاستخدامات العامة:

من حـ/ الاستخدامات عامة إلى حـ/ الدائنين (مالية)		

- قيد إقفال حـ/ الاستخدامات العامة:

من حـ/ الحكومة العام إلى حـ/ الاستخدامات عامة		

ثانياً: التسويات وقيود الإقفال الخاصة بالسلطة المحلية:

(1) *حساب البنك سلطة محلية عام:*

هو حساب إجمالي يعبر رصيده النهائي، بعد أن يقفل فيه كل من حـ/ البنك موارد محلية وحـ/البنك اكتساب أصول غير مالية محلية، عن مدى السيولة المتوفرة للوحدة الإدارية لدى البنك. وتجري قيود الإثبات والإقفال الخاصة بحساب البنك سلطة محلية عام على النحو الآتي:

أ. ***إثبات وإقفال حـ/ البنك موارد محلية عامة:*** يمثل حساب البنك موارد محلية عامة قيمة مبالغ الموارد المودعة في الحساب لدى البنك من قبل الوحدة الإدارية المحلية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- قيد إثبات حـ/ البنك موارد محلية عامة:

من حـ/ البنك موارد محلية عامة إلى حـ/ المدينين (سلطة محلية)		

- قيد إقفال حـ/ البنك موارد محلية عامة:

من حـ/ البنك سلطة محلية عام إلى حـ/ البنك موارد محلية عامة		

ب. ***إثبات وإقفال حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية عامة:*** يمثل هذا الحساب مبالغ الاستخدامات المدفوعة من الحساب لدى البنك لاكتساب أصول غير مالية من قبل الوحدة الإدارية المحلية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- <u>قيد إثبات حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية عامة:</u>

		من حـ/ الدائنين (سلطة محلية) **إلى حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية عامة**

- <u>قيد إقفال حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية عامة:</u>

		من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية عامة **إلى حـ/ البنك سلطة محلية عام**

علماً أن حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية لايوجد حساب عام باسمه، وتم دمج معاملاته مع حـ/البنك استخدامات عامة لارتباطه المباشر بالسلطة المركزية.

(2) *حساب السلطة المحلية عام:*

يتمثل حـ/ السلطة المحلية عام في حساب إجمالي يعبر رصيده النهائي، بعد أن يقفل فيه كل من حـ/الموارد المحلية العامة، وحـ/الاستخدامات المحلية لاكتساب أصول غير مالية عامة، عن الوضع المالي للوحدة الإدارية من حيث تحقيق العجز أو الفائض. وتجري قيود الإثبات والإقفال الخاصة بحساب السلطة المحلية عام على النحو الآتي:

أ. ***إثبات وإقفال حـ/ الموارد المحلية العامة:*** يمثل حساب الموارد المحلية العامة كافة مبالغ الموارد الفعلية المحصلة حتى نهاية السنة المالية من قبل الوحدة الإدارية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- <u>قيد إثبات حـ/ الموارد المحلية العامة:</u>

		من حـ/ المدينين (سلطة محلية) **إلى حـ/ الموارد العامة المحلية**

- <u>قيد إقفال حـ/ الموارد المحلية العامة:</u>

		من حـ/ الموارد العامة المحلية **إلى حـ/ السلطة المحلية عام**

ب. ***إثبات وإقفال حـ/ اكتساب أصول غير مالية محلية عامة:*** يمثل هذا الحساب كافة مبالغ الاستخدامات المحلية الفعلية المنصرفة والمستهلكة حتى نهاية السنة المالية لاكتساب أصول غير مالية من قبل الوحدة الإدارية. ويجري قيد الإثبات والإقفال على النحو الآتي:

- قيد إثبات حـ/ اكتساب أصول غير مالية محلية عامة:

		من حـ/ اكتساب أصول غير مالية محلية عامة **إلى حـ/ الدائنين (سلطة محلية)**

- قيد إقفال حـ/ اكتساب أصول غير مالية محلية عامة:

		من حـ/ السلطة المحلية عام **إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية محلية عامة**

3-3. تمرين عام حول إعداد التقارير المالية والحسابات الختامية:

فيما يأتي ميزان مراجعة قبل قيود التسوية والإقفال الشهرية والختامية وذلك بالأرصدة نهاية نوفمبر 2011م، والعمليات خلال ديسمبر، والأرصدة في 2011/12/31م والتي ظهرت بدفاتر مديرية صنعاء القديمة التابعة لأمانة العاصمة: (المبالغ بآلاف الريالات)

البيان	الأرصدة بنهاية الشهر السابق 2011/11/30م		العمليات خلال الشهر الحالي ديسمبر/2011		الأرصدة في نهاية الشهر الحالي 2011/12/31م	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
<u>الحسابات الرئيسية</u> <u>الموارد:</u>						
باب1: إيرادات ضريبية		29,000		3,300		32,300
باب2: <u>المنح:</u> يتألف من:						
دعم مركزي جاري		521,000	- -	- -		521,000
دعم مركزي رأسمالي		311,300		44,600		355,900
الحصة في الموارد العامة المشتركة		71,700				71,700
الموارد المشتركة		129,100				129,100
باب3: إيرادات دخل ملكية ومبيعات سلع وخدمات وتحويلات ومتنوعة		12,100		2,100		14,200
باب4: التصرف في الأصول غير المالية		- -		- -		- - -
<u>الاستخدامات</u>						
باب1: أجور وتعويضات العاملين	497,500		45,000		542,500	

البيان	الأرصدة بنهاية الشهر السابق 2011/11/30م		العمليات خلال الشهر الحالي ديسمبر/2011		الأرصدة في نهاية الشهر الحالي 2011/12/31م	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
باب2: نفقات على السلع والخدمات	19,900		4,400		24,300	
باب3: المنح	- -		- -		- -	
باب4: اكتساب أصول غير مالية	130,600		35,000		165,600	
بنك موارد محلية	- -		50,000		50,000	
بنك نفقات تشغيلية محلية		- -		47,400		47,400
بنك اكتساب أصول غير مالية محلية		- -		35,000		35,000
الحسابات المساعدة						
النقدية	1,200		25,300	26,100	400	
السلف المؤقتة	3,600			2,000	1,600	
المبالغ المدفوعة مقدما	19,400				19,400	
المبالغ الدائنة تحت التسوية		15,000				15,000
المدينين (مالية)	521,000				521,000	
الدائنون (مالية)		521,000				521,000
الدائنون (سلطة محلية)	552,850				552,850	
الدائنون (سلطة محلية)		135,000				135,000
الحسابات الانتقالية						
البنك أمانات	12,450		1,850	2,050	12,250	
التأمينات المتنوعة		12,000	400			11,600
مبالغ دائنة محصلة للغير		1,300	1,600	1,000		700
الموارد المستحقة	1,700		- -		1,700	
تسوية مستحقات ومقدمات مدينة		1,700		- -		1,700
الحسابات النظامية						
الكفالات	143,400			1,000	142,400	
أمانات الكفالات		143,400	1,000			142,400
شيكات واردة للتحصيل	850		2,200	2,810	240	
شيكات تحت التحصيل		850	2,810	2,200		240
حسابات رقابية احصائية						
اكتساب أصول غير مالية	146,700			35,000	111,700	
مراقبة اكتساب أصول غير مالية		146,700	35,000			111,700
الإجمالي	**2,051,150**	**2,051,150**	**204,560**	**204,560**	**2,145,940**	**2,145,940**

فإذا علمت مايلي:

(1) ظهرت المعلقات الآتية في كشف متابعة حسابات البنك (مذكرة التسوية البنكية) لشهر ديسمبر 2011م:

أ. أضاف البنك إلى الحساب المختص حصة المديرية من الموارد المشتركة للربع الثالث من عام 2011م بمبلغ 4,000 (آلاف) ريال، ولم يسبق إثبات المبلغ بدفاتر المديرية.

ب. خصم البنك بإخطار من المالية من حـ/ البنك نفقات تشغيلية مبلغ 1,000 (ألف) ريال مقابل مستحقات مقاولين عن أعمال صيانة (باب2) لبعض المباني التاريخية بصنعاء القديمة، والمبلغ لم يسبق قيده بالدفاتر.

ج. أخطأ المحاسب في إثبات تحصيل شيك بمبلغ 30 (ألف) ريال مقابل استرداد ماسبق صرفه بدون وجه حق خلال هذا العام كأجور عاملين (باب1)، ويتمثل الخطأ أن تم تسجيل المبلغ في حـ/البنك موارد محلية.

د. لم يقدم للصرف حتى 12/31 شيك رقم 01865 المسحوب على حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية بمبلغ 500 (ألف) ريال مقابل مستحقات المقاول (صلاح) عن أعمال إنشائية.

يتم إثبات موارد الدعم المركزي الجاري شهرياً.

(2) تسلمت خلال العام موارد عينية زكاة، فتم تقييمها في 12/31 بمبلغ 3,500 (ألف) ريال.

(3) بلغت الالتزامات عن سلع وخدمات في نهاية ديسمبر 2,150 (ألف) ريال، والإيجارات المدفوعة مقدما 120 (ألف) ريال، كما بلغ إجمالي الموارد المستحقة على المكلفين بشكل قطعي في نهاية ديسمبر 2,800 (ألف ريال).

(4) رصيد حـ/ السلف المؤقتة عبارة عن سلف مشتريات قرطاسية وسلف سفر لبعض الموظفين دفعت خلال هذا العام ولم يتم تسويتها أو تقديم مستنداتها حتى 12/31.

(5) يتضمن رصيد حـ/ مبالغ مدفوعة مقدما مبلغ 4,400 (ألف) ريال قيمة دفعات مقدمة منصرفة لمقاولين عن أعمال إنشائية خلال هذا العام، والباقي تخص سنوات سابقة، وجميعها لم تسترد بعد لعدم اكتمال الأعمال الانشائية المرتبطة بها.

المطلوب:

أولا: إعداد قيود التسوية الشهرية والختامية للسنة المالية 2011م.

ثانياً: إعداد قيود الإقفال لحسابات البنك عن شهر ديسمبر2011م.

ثالثاً: إعداد قيود الاقفال الختامية للسنة المالية 2011م وذلك بدفاتر المديرية (مستوى أول).

رابعاً: الترحيل إلى دفاتر حسابات البنك، والدفاتر الإجمالية للموارد والاستخدامات، مع إظهار الأرصدة قبل وبعد قيود الإقفال الشهرية والختامية.

خامساً: إعداد كشف الحساب الشهري عن ديسمبر2011م. (يكتفى بصفحة مفردات الموارد ومفردات الاستخدامات وعلى مستوى الأبواب فقط عدا موارد المنح)

سادساً: إعداد قائمة التدفق النقدي للسنة المالية المنتهية في2011/12/31م، علماً أن الفائض أو العجز النقدي المتحقق يتم تبويبه ضمن موازنة التمويل باب 5 باسم/التغير في النقدية.

سابعاً: إعداد جدول الحسابات الوسيطة للسنة المالية 2011م.

الحل:

أولا: قيود التسوية الشهرية والختامية:

مدين (ألف ريال)	دائن (ألف ريال)	البيان	التاريخ
4,000	4,000	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب 2/ فصل3/ بند2/نوع3) إثبات حصة المديرية من الموارد المشتركة للربع الثالث 2011	2011/12/31م
1,000	1,000	من حـ/ الاستخدامات (باب2/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية إثبات ماتم صرفه من البنك بإخطار من المالية مقابل مستحقات أعمال صيانة لمباني تاريخية بصنعاء القديمة	2011/12/31م
30	30	من حـ/ الموارد (باب 3/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك موارد محلية عكس قيمة الشيك المحصل عن استرداد مبلغ سبق صرفه بدون وجه حق هذا العام، حيث يجب استبعاد المبلغ من الاستخدامات وليس باضافته للموارد	2011/12/31م
30	30	من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية إلى حـ/ الاستخدامات (باب1/فصل/بند/نوع) تصحيح إثبات استرداد المبلغ المنصرف بدون وجه حق هذا العام	2011/12/31م
500		من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية	/12/31

	500	إلى حـ/ الاستخدامات (باب4/فصل/بند/نوع) إلغاء الشيك رقم 01865 الخاص بالمقاول صلاح لعدم صرفه حتى 12/31	2011م
48,370	48,370	من حـ/ المدينين (مالية) إلى حـ/ الموارد (باب 2/ فصل3/ بند1/نوع1 دعم مركزي جاري) إثبات إجمالي موارد الدعم المركزي الجاري المقدم للمديرية خلال شهر ديسمبر	/12/31 2011م
3,500	3,500	من حـ/ المدينين (سلطة محلية) إلى حـ/ الموارد (باب1/فصل/بند/نوع) إثبات موارد الزكاة العينية المحصلة خلال العام بعد تقييمها	/12/31 2011م
2,150	2,150	من حـ/ التزامات سلع وخدمات وممتلكات إلى حـ/ دائنون التزامات قائمة إثبات الالتزامات للغير عن سلع وخدمات بنهاية ديسمبر	/12/31 2011م
120 1,100	1,220	من مذكورين حـ/ النفقات المقدمة عن سلع وخدمات وممتلكات حـ/ الموارد المستحقة إلى حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة تسوية الإيجارات المدفوعة مقدماً، والموارد المستحقة بنهاية ديسمبر 2011 إجمالي الموارد المستحقة (2,800) – الرصيد في 11/30 (1,700)= 1,100	/12/31 2011م
6,000	6,000	من حـ/ الاستخدامات 1,600 (باب2/فصل/بند/نوع) 4,400 (باب4/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية تحميل الاستخدامات بماتم صرفه خلال العام من سلف مؤقتة ومبالغ مدفوعة مقدما لعدم تقديم مستنداتها حتى 12/31، وتتعلق بالآتي: 1,600 سلف مؤقتة باسم/................. 4,400 مبالغ مدفوعة مقداماً باسم/...............	/12/31 2011م

ثانياً: قيود إقفال حسابات البنك لشهر ديسمبر2011:

مديــــن (ألف ريال)	دائـــن (ألف ريال)	البيــــــان	التاريخ
53,970		من حـ/ المدينين (سلطة محلية)	12/31

مديـــن (ألف ريال)	دائـــن (ألف ريال)	البيـــــــان	التاريخ
	53,970	إلى حـ/ البنك موارد محلية إقفال حـ/ البنك موارد محلية بإجمالي المبالغ المودعة فيه خلال ديسمبر	/2011م
48,370	48,370	من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية إلى حـ/ الدائنين (مالية) إقفال حـ/البنك نفقات تشغيلية بإجمالي المبالغ المدفوعة منه خلال ديسمبر	/12/31 2011م
34,500	34,500	من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية إلى حـ/ الدائنين (سلطة محلية) إقفال إجمالي المبالغ المدفوعة من حـ/البنك اكتساب أصول غير مالية خلال ديسمبر لصالح السلطة المحلية	/12/31 2011م

ثالثاً: قيود الإقفال الختامية للمديرية للسنة المالية 2011م:

مديـــن (ألف ريال)	دائـــن (ألف ريال)	البيـــــــان	التاريخ
610,670	610,670	من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ المدينين (سلطة محلية) إقفال الموارد المحلية المحصلة خلال العام (بدون الدعم المركزي الجاري)	/12/31 2011م
569,370	569,370	من حـ/ الموارد (باب2/فصل2/بند1/نوع1 دعم مركزي جاري) إلى حـ/ المدينين (مالية) إقفال موارد الدعم المركزي الجاري المحصل خلال العام لحساب المالية	/12/31 2011م
569,370	569,370	من حـ/ الدائنين (مالية) إلى حـ/ الاستخدامات (باب1، 2، 3 /فصل/بند/نوع) إقفال استخدامات النفقات التشغيلية لصالح المالية كونها ممولة مركزياً بالكامل	/12/31 2011م
169,500	169,500	من حـ/ الدائنين (سلطة محلية) إلى حـ/ الاستخدامات (باب4 /فصل/بند/نوع) إقفال استخدامات الباب الرابع لصالح السلطة المحلية كونها ممولة ذاتياً	/12/31 2011م

رابعاً: الترحيل إلى الحسابات المختصة: (المبالغ بآلاف الريالات)

مدين — **حـ/ البنك موارد محلية** — دائن

المبلغ	البيــــان	التاريخ	المبلغ	البيــــان	التاريخ
50,000	**رصيد منقول**	**12/31**	30	من حـ/ الموارد (باب3)	12/31

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
4,000	إلى حـ/ الموارد (باب2)	12/31	**53,970**	**رصيد مرحل**	**12/31**
54,000	**إجمالي**		**54,000**	**إجمالي**	
53,970	**رصيد منقول**	**12/31**	53,970	من حـ/مدينين (س. محلية)	12/31
53,970	**إجمالي**		**53,970**	**إجمالي**	

مدين **حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية** **دائن**

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
30	إلى حـ/ الاستخدامات(1)	12/31	**47,400**	**رصيد منقول**	**12/31**
48,370	**رصيد مرحل**	**12/31**	1,000	من حـ/الاستخدامات(باب2)	12/31
48,400	**إجمالي**		**48,400**	**إجمالي**	
48,370	إلى حـ/ دائنين (مالية)	12/31	**48,370**	**رصيد منقول**	**12/31**
48,370	**إجمالي**		**48,370**	**إجمالي**	

مدين **حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية** **دائن**

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
500	إلى حـ/ الاستخدامات (باب4)	12/31	**35,000**	**رصيد منقول**	**12/31**
34,500	**رصيد مرحل**	**12/31**			
35,000	**إجمالي**		**35,000**	**إجمالي**	
34,500	إلى حـ/ دائنين (س.محلية)	12/31	**34,500**	**رصيد منقول**	**12/31**
34,500	**إجمالي**		**34,500**	**إجمالي**	

حـ/ إجمالي الموارد

إجمالي	باب 1	باب 2	باب 3	باب4	باب5	البيـــان	التاريخ
1,124,200	**32,300**	**1,077,700**	**14,200**	- -	- -	**رصيد منقول**	**12/31**
4,000		4,000				من حـ/ البنك موارد محلية	12/31
(30)			(30)			إلى حـ/ بنك موارد محلية	12/31
48,370		48,370				من حـ/مدينين (مالية)	12/31
3,500	3,500					من حـ/ مدينين (س.محلية)	12/31
1,180,040	**35,800**	**1,130,070**	**14,170**	- -	- -	**إجمالي**	
1,180,040	**35,800**	**1,130,070**	**14,170**	- -	- -	**رصيد منقول**	**12/31**
(610,670)	(35,800)	(560,700)	(14,170)	- -	- -	إلى حـ/دائنين (س. محلية)	12/31

12/31	إلى حـ/دائنين (مالية)	- -	- -	- - -	(569,370)	- - -	**(569,370)**
	إجمالي	- -	- -	- -	- -	- -	- -

حـ/ إجمالي الاستخدامات

التاريخ	البيـــان	باب5	باب 4	باب3	باب 2	باب 1	إجمالي
12/31	**رصيد منقول**	- -	**165,600**		**24,300**	**542,500**	**732,400**
12/31	إلى حـ/ بنك نفقات تشغيلية				1,000		**1,000**
12/31	من حـ/ بنك نفقات تشغيلية					(30)	**(30)**
12/31	من حـ/ بنك أصول غير م		(500)				**(500)**
12/31	إلى حـ/ مبالغ د. ت.التسوية		4,400		1,600		**6,000**
	إجمالي	- -	**169,500**	- -	**26,900**	**542,470**	**738,870**
12/31	**رصيد منقول**	- -	**169,500**	- -	**26,900**	**542,470**	**738,870**
12/31	إلى حـ/المدينين (س.محلية)		(169,500)	- -	- -	- -	**(169,500)**
12/31	إلى حـ/المدينين (مالية)		- -		(26,900)	(542,470)	**(569,370)**
	إجمالي	- -	- -	- -	- -	- -	- -

خامساً: إعداد كشف الحساب لشهر ديسمبر 2011م: (المبالغ بآلاف الريالات)

بيان مفردات الموارد العامة	باب	فصل	بند	نوع	الشهر الجاري	الأشهر السابقة	الجملة
					ريـــال	ريـــال	ريـــال
الإيرادات الضريبية	**1**				**6,800**	**29,000**	**35,800**
المنح	**2**				**96,970**	**1,033,100**	**1,130,070**
منح من مستويات حكومية أخـرى		**1**			**96,970**	**1,033,100**	**1,130,070**
منح جارية من مستويات حكومية أخرى			**1**		***48,370***	***521,000***	***569,370***
الدعم المركزي الجاري				**01**	48,370	521,000	569,370
منح رأسمالية من مستويات حكومية أخرى			**2**		***48,600***	***512,100***	***560,700***
الدعم المركزي الرأسمالي				**01**	44,600	311,300	355,900
الحصة من الموارد العامة المشتركة				**02**	- -	71,700	71,700
الحصة من الموارد المشتركة				**03**	4,000	129,100	133,100

بيان مفردات الموارد العامة	باب	فصل	بند	نوع	الشهر الجاري	الأشهر السابقة	الجملة
					ريـــال	ريـــال	ريـــال
إيرادات دخل ملكية ومبيعات سلع وخدمات وتحويلات ومتنوعة	3				2,070	12,100	14,170
إجمالي الموارد					105,84 0	1,074,200	1,180,070
الاستبعاد السنوي الختامي							(1,180,070)
الرصيد							- - - - - -

بيان مفردات الاستخدامات العامة	باب	فصل	بند	نوع	الشهر الجاري	الأشهر السابقة	الجملة
					ريـــال	ريـــال	ريـــال
أجور وتعويضات العاملين	1				44,970	497,500	542,470
المرتبات والأجور وما في حكمها		1					
المرتبات الأساسية			1				
المرتبات الأساسية				01			
نفقات على السلع والخدمات	2				7,000	19,900	26,900
المنح	3				- -	- -	- -
اكتساب أصول غير مالية	4				38,900	130,600	169,500
إجمالي الاستخدامات					90,870	648,000	738,870
الاستبعاد السنوي الختامي							(738,870)
الرصيد							- - - - - -

<u>إيضاحات حول بيانات كشف الحساب لشهر ديسمبر:</u>

(1) ***<u>مبالغ الأشهر السابقة</u>***: تمثل الأرصدة بنهاية نوفمبر 2011م كما وردت في ميزان المراجعة الأولي.

(2) ***<u>مبالغ الشهر الجاري</u>***: تم الحصول عليها من واقع بيانات العمليات خلال شهر ديسمبر 2011م التي وردت في ميزان المراجعة الأولي، مضافاً إليها مايخصها من عمليات ضمن قيود التسوية ، فمثلا:

<u>الإيرادات الضريبية:</u> **<u>المبالغ بالآف الريالات</u>**

العمليات خلال الشهر من واقع ميزان المراجعة الأولي	= 3,300
(+) التسوية رقم (7) موارد الزكاة	= 3,500
إجمالي عمليات الإيرادات الضريبية لشهر ديسمبر 2011م	**6,800**

اكتساب أصول غير مالية:

العمليات خلال الشهر من واقع ميزان المراجعة الأولي	= 35,000
(-) التسوية رقم (5) الغاء الشيك رقم 01865	= (500)
(+) التسوية رقم (8) المبالغ المدفوعة مقدما تحت التسوية	= 4,400
إجمالي عمليات اكتساب أصول غير مالية لشهر ديسمبر 2011م	**38,900**

وهكذا مع بقية الحسابات.

(3) مبالغ الجملة: تم مطابقتها مع الأرصدة النهائية قبل الإقفال لحـ/ إجمالي الموارد وحـ/إجمالي الاستخدامات.

سادساً: إعداد قائمة التدفق النقدي للمديرية عن السنة المالية 2011م:

المحافظة: أمانة العاصمة **حساب ختامي موازنة السلطة المحلية للسنة المالية 2011**

مديرية: صنعاء القديمة (المبالغ بآلاف الريالات)

أولاً: الموارد العامة			ثانياً: الاستخدامات العامة		
	فعلي 2011	ربط 2011	فعلي 2011	تقديرات 2011	

		أ. **موازنة التشغيل**			
باب2: المنح:			542,470		باب1: أجور وتعويضات العاملين
منح جارية من حكومات خارجية	- -		26,900		باب2: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات
منح جارية من منظمات دولية	- -				
منح جارية من مستويات حكومية أخرى:			- -		باب3: إعانات ومنح (بدون التحويلات الرأسمالية)
– الدعم المركزي الجاري	569,370				
المجموع	**569,370**		**569,370**		**المجموع**
باب1: إيرادات ضريبية (بدون المشتركة)	35,800		- -	- -	التحويلات الرأسمالية للمؤسسات المقيمة غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية
باب2: المنح:					
منح رأسماليةمن مستويات حكومية أخرى:					
– دعم مركزي رأسمالي	355,900		- -	- -	التحويلات الرأسمالية لقطاع الأسر والأفراد
– الحصة من الموارد العامة المشتركة	71,700				
– الموارد المشتركة	133,100				
باب3: إيرادات دخل ملكية ومبيعات سلع وخدمات و.و.ومتنوعة (بدون المشتركة)	14,170				
المجموع	**1,180,040**		**569,370**		**المجموع**
عجز التشغيل			**610,670**		**فائض التشغيل**
الإجمالي	**1,180,040**		**1,180,040**		**الإجمالي**
		ب. **المعاملات في الأصول غير المالية**			
رصيد منقول (فائض التشغيل)	**610,670**				**رصيد منقول (عجز التشغيل)**
باب4: التصرف في الأصول غير المالية	- -		169,500		باب4: اكتساب أصول غير مالية
المجموع	**610,670**		**169,500**		**المجموع**
العجز النقدي			**441,170**		**الفائض النقدي**
الإجمالي	**610,670**		**610,670**		**الإجمالي**
		ج. **المعاملات في الأصول والالتزامات المالية**			
الفائض النقدي	**441,170**				**العجز النقدي**
عجز موازنة المديرية					**فائض موازنة المديرية**
التغير في النقدية والودائع المحلية (-)			441,170		التغير في النقدية والودائع المحلية (+)
إجمالي الموارد العامة للمديرية	**1,180,040**		**1,180,040**		**إجمالي الاستخدامات العامة للمديرية**

سابعاً: إعداد جدول الحسابات الوسيطة كما في 2011/12/31م: (المبالغ بآلاف الريالات)

بيان الحسابات الوسيطة	الرصيد في 30 نوفمبر 2011		العمليات خلال شهر ديسمبر 2011		الجملة		الرصيد في 31 ديسمبر 2011م	
الحسابات الرئيسية	**648,000**	**1,074,200**	**1,408,870**	**982,670**	**2,056,870**	**2,056,870**	- -	- -
الموارد		1,074,200	1,180,070	105,870	1,180,070	1,180,070	- -	- -
الاستخدامات	648,000		91,400	739,400	739,400	739,400	- -	- -
حـ/البنك موارد	- -		54,000	54,000	54,000	54,000	- -	- -

بيان الحسابات الوسيطة	الرصيد في 30 نوفمبر 2011		العمليات خلال شهر ديسمبر 2011		الجملة		الرصيد في 31 ديسمبر 2011م	
حـ/البنك نفقات تشغيلية		- -	48,400	48,400	48,400	48,400	- -	- -
حـ/بنك اكتساب أصول.غ.م		- -	35,000	35,000	35,000	35,000	- -	- -
حسابات مساعدة مدينة	**1,098,050**		**131,140**	**1,208,140**	**1,229,190**	**1,208,140**	**21,400**	**350**
حـ/النقدية	1,200		25,300	26,100	26,500	26,100	400	
حـ/السلف المؤقتة	3,600			2,000	3,600	2,000	1,600	
حـ/المبالغ المدفوعة مقدما	19,400				19,400		19,400	
حـ/المدينين (مالية)	521,000		48,370	569,370	569,370	569,370		
حـ/المدينين (سلطة محلية)	552,850		57,470	610,670	610,320	610,670		350
حسابات مساعدة دائنة		**671,000**	**738,870**	**88,870**	**738,870**	**759,870**		**21,000**
حـ/مبالغ دائنة تحت التسوية		15,000		6,000		21,000		21,000
حـ/الدائنين (مالية)		521,000	569,370	48,370	569,370	569,370	- -	- -
حـ/الدائنين (سلطة محلية)		135,000	169,500	34,500	169,500	169,500	- -	- -
حسابات انتقالية مدينة	**14,150**		**5,220**	**2,050**	**19,370**	**2,050**	**17,320**	
حـ/البنك أمانات	12,450		1,850	2,050	14,300	2,050	12,250	
حـ/ التزامات سلع وخدمات وممتلكات	- -		2,150		2,150		2,150	
حـ/ نفقات مقدمة عن سلع وخدمات			120		120		120	
حـ/ الموارد المستحقة	1,700		1,100		2,800		2,800	
حسابات انتقالية دائنة		**15,000**	**2,000**	**4,370**	**2,000**	**19,370**		**17,370**
حـ/ التأمينات المتنوعة		12,000	400		400	12,000		11,600
حـ/ مبالغ دائنة محصلة للغير		1,300	1,600	1,000	1,600	2,300		700
حـ/ دائنين التزامات قائمة		- -		2,150		2,150		2,150
حـ/ تسوية مستحقات ومقدمات مدينة		1,700		1,220		2,920		2,920
حسابات نظامية مدينة	**144,250**		**2,200**	**3,810**	**146,450**	**3,810**	**142,640**	
حـ/الكفالات	143,400			1,000	143,400	1,000	142,400	
حـ/شيكات واردة للتحصيل	850		2,200	2,810	3,050	2,810	240	
حسابات نظامية دائنة		**144,250**	**3,810**	**2,200**	**3,810**	**146,450**		**142,640**
حـ/أمانات الكفالات		143,400	1,000		1,000	143,400		142,400
حـ/شيكات تحت التحصيل		850	2,810	2,200	2,810	3,050		240
حسابات رقابية احصائية مدينة	**146,700**			**35,000**	**146,700**	**35,000**	**111,700**	
حـ/اكتساب أصول غير مالية	146,700			35,000	146,700	35,000	111,700	
حسابات رقابية احصائية دائنة		**146,700**	**35,000**		**35,000**	**146,700**		**111,700**
حـ/مراقبة اكتساب أصول غير مالية		146,700	35,000		35,000	146,700		111,700
الإجمالي العام	**2,051,150**	**2,051,150**	**2,327,110**	**2,327,110**	**4,378,260**	**4,378,260**	**293,060**	**293,060**

نشاط

احصل على نسخة من الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة لآخر سنة مالية، وذلك من خلال الولوج إلى موقع وزارة المالية في الانترنت، ثم استعرض بيانات الحسابات الختامية الآتية:

- المذكرة التفسيرية للحساب الختامي
- الحساب الختامي التجميعي للموازنة العامة للدولة.
- الحساب الختامي التجميعي لموازنة السلطة المركزية.

أسئلة التقويم الذاتي

(1) عدد أنواع التقارير المالية الحكومية الدورية والختامية، موضحا أسمائها ومواعيد تقديمها.

(2) يراعى قبل وعند إعداد كشف الحساب الشهري إتباع عدة خطوات، أذكرها بايجاز.

(3) ما الفرق بين كشف الحساب الشهري وكشف الحساب الفصلي (المدة)؟

(4) ما المقصود بالحساب الختامي للموازنة العامة من وجهة نظرك الشخصية؟

?

4- الخلاصة:

عزيزي الدارس: تتركز التقارير المالية في النظام المحاسبي الحكومي في تقارير دورية وتقارير ختامية. تتمثل التقارير الدورية في تقرير يومي وتقرير شهري وتقرير فصلي تعرض نتائج تنفيذ الموازنة العامة وفق هيكل الحسابات، وباستخدام النماذج الرسمية المخصصة لذلك. أما النوع الثاني فيتمثل في تقرير وحيد هو الحساب الختامي للموازنة

5- المراجع:

1. وزارة الشئون القانونية، 1999، "القانون المالي رقم (8) لسنة 1990م المعدل بالقانون رقم (50) لسنة 1999م"، الجريدة الرسمية، العدد 23، ديسمبر، صنعاء.
2. وزارة الشئون القانونية، 2005، "تشريعات السلطة المحلية"، وزارة الشئون القانونية، سبتمبر، صنعاء.
3. وزارة المالية، 1999، "قرار وزير المالية رقم (1034) لسنة 1999م بشأن تعديل بعض مواد اللائحة التنفيذية للقانون المالي رقم (8) لسنة 1990م"، وزارة المالية، صنعاء.
4. وزارة المالية، 2006، "دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، إبريل، صنعاء.
5. وزارة المالية، 2007، "قرار وزير المالية رقم (378) لسنة 2007م بشأن إجراءات تنفيذ أحكام دليل النظام المحاسبي الحكومي"، وزارة المالية، صنعاء.
6. وزارة المالية، 2011، "قرار وزير المالية رقم (347) لسنة 2011م بشأن أسس وأحكام قفل وإعداد وتقديم الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2011م"، وزارة المالية، نوفمبر، صنعاء.



ملحق (١)

التدريبات والتعيينات

الوحدة الأولى

المفاهيم الأساسية للمحاسبة في الوحدات الحكومية

التعيينات:

بين مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات الآتية مع التعليل المختصر لكل منها:

(1) ينبغي على الحكومة المحافظة على سرية التقارير المالية السنوية، وعدم السماح بتسربها للخارج.

(2) تهدف المحاسبة الحكومية فقط إلى التأكد من أن المعاملات المالية قد تم تسجيلها في السجلات بشكل صحيح.

(3) النشاط الحكومي لايهدف إلى تحقيق الربح، وهو ماينعكس أثره على الجانب الرقابي للعمليات الحكومية والتقارير المالية السنوية.

(4) هناك اتفاق بين كل من الوحدات الحكومية والوحدات التجارية فيما يتعلق بالموازنات واختلاف بينهما فيما يتعلق بالحسابات الختامية.

(5) من الصعب تطبيق مبدأ المقابلة بين إيرادات وزارة التربية والتعليم ونفقاتها.

(6) يعد تفسير الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية قابلا للتطبيق في المحاسبة الحكومية.

(7) مفهوم المال (Fund) الوارد في نظرية الأموال المخصصة يعبر عن الموقف النقدي أو السيولة النقدية للوحدة الاقتصادية.

(8) موجودات (أصول) الوحدة الحكومية تعبر عن الموارد الاقتصادية المخصصة لها.

(9) إيرادات الوحدة الحكومية تمثل العوائد المالية المستحقة لها نظير تأدية خدماتها للغير.

(10) يترتب على تطبيق الأساس النقدي أن تتضمن القوائم المالية الالتزامات المستحقة للغير مقابل أقساط القروض وفوائدها المتراكمة.

(11) يؤدي تطبيق أساس الاستحقاق إلى تحقيق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي الحكومي.

إجابات التعيينات:

(1) *العبارة خاطئة*، إذ يجب على الحكومة نشر المعلومات والقوائم المالية الحكومية السنوية وبشفافية، وذلك لوجود فئات واسعة من المستخدمين الذين يحتاجون لتلك المعلومات المالية في القيام بالمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات، حيث تتضمن فئات المستخدمين، السلطة التشريعية والهيئات الحاكمة، والجمهور ومنظمات المجتمع المدني، والمستثمرين

والدائنين، والممولين والمانحين، والمسؤولين الداخليين والأجهزة المركزية التنفيذية، والمحللين الاقتصاديين والماليين.

(2) *العبارة خاطئة،* فالمحاسبة الحكومية لاتقتصر أهدافها في التأكد من صحة تسجيل المعاملات المالية فحسب، وإنما هناك أهداف أخرى هامة وعديدة ومفيدة للمجتمعات تتمحور حول هدف عام يتمثل في توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين لتمكينهم من القيام بمساءلة الحكومة عن الموارد المؤتمنة عليها وفي الرقابة واتخاذ القرارات.

(3) *العبارة صحيحة،* فالربح كحافز ومقياس في منشآت الأعمال يعتبر أيضاً أداة رقابية وأداة ضبط أو توازن تلقائي للنشاط الاقتصادي، في حين أن غياب الربح في الوحدات الحكومية أفقدها تلك الأداة، واستلزم إيجاد أسلوب بديل للرقابة يتمثل في قوانين ولوائح تعكس قواعد إدارية تُفرض من جهات خارجية أو من داخل الوحدة ويترتب على الالتزام بها أن تصبح الرقابة في الوحدات الحكومية أكثر حدة وتعقيداً.

(4) *العبارة خاطئة* ، تختلف موازنات الوحدات الحكومية وحساباتها الختامية عن مثيلتها لدى منشآت الأعمال، وذلك من حيث: أن الوحدات الحكومية ملزمة قانوناً بإعداد الموازنات وبالالتزام بتخصيصاتها، أما منشآت الأعمال فغالباً ليست ملزمة لا بإعداد موازنة ولا بالتقيد بها عند وجودها. وأيضا فأهمية موازنات الوحدات الحكومية تفوق أهمية حساباتها الختامية، أما منشآت الأعمال فأهمية حساباتها الختامية تفوق بكثير أهمية موازناتها.

(5) *العبارة صحيحة،* لأن وزارة التربية والتعليم تقدم خدماتها للمجتمع مجاناً، وتواجه نفقاتها من التخصيصات المعتمدة في الموازنة والممولة من الضرائب وعائدات الدولة الأخرى، ولأن خدمات التعليم تقدم مجاناً وبالتساوي بين كافة أفراد المجتمع بغض النظر عما يقدمه كل منهم من ضرائب، فبالتالي لا يمكن أن تتحقق المقابلة بين إيرادات ونفقات الوزارة لعدم وجود علاقة سببية بينهما.

(6) *العبارة خاطئة،* يرتكز تفسير نظرية الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية على أساس أن الوحدة شخصية مستقلة عن مالكيها، والأصول ملكاً لتلك الشخصية والمطلوبات التزاماً عليها، وتتمثل إيراداتها في قيم الخدمات أو السلع التي تقدمها للغير ونفقاتها هي تكاليف تلك الخدمات والسلع، ومن المستحيل انطباق تلك المفاهيم على الوحدة الحكومية، إذ لايمكن النظر إليها بمعزل عن الحكومة ووحداتها الأخرى، ولا يمكن تولي كل وحدة حكومية جباية إيراداتها لمقابلة نفقاتها، فضلاً عن عدم وجود رأسمال

وعائد ملكية في الوحدات الحكومية وغير ذلك من الجوانب التي يستحيل معها قبول مفاهيم نظرية الشخصية المعنوية لتفسير الوحدة المحاسبية الحكومية.

(7) *العبارة خاطئة*، إذ ينظر للمال وفق نظرية الأموال المخصصة بأنه: "وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية في تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض النتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً".

(8) *العبارة صحيحة*، فموجودات الوحدة الحكومية هي الأموال أو الخدمات المخصصة للوحدة في الموازنة العامة لتأدية نشاط معين. وتأتي هذه الأموال من إيرادات الدولة المقرر تحصيلها خلال الفترة، ولاعلاقة لها بالإيرادات التي تولت الوحدة جبايتها.

(9) *العبارة خاطئة*، فإيرادات الوحدة الحكومية تتمثل في التدفقات الداخلة (الواردة) للوحدة من الموارد، ولاتوجد مقارنة أو مقابلة بين إيرادات الوحدة ومصروفاتها وإنما تتم المقارنة على مستوى الدولة ككل، ويمثل الفرق إما عجزاً يتم تمويله بطرق مختلفة كالاقتراض، أو فائضا يؤول إلى الاحتياطي العام للدولة.

(10) *العبارة خاطئة*، لايترتب على إتباع الأساس النقدي الاعتراف بأي مستحقات ومقدمات، فالقوائم المالية وفق هذا الأساس سوف تقتصر على قائمة واحدة تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية وأرصدة النقد أول وآخر الفترة فقط، وبالتالي لن تتضمن القوائم المالية أي من الالتزامات المستحقة مقابل أقساط وفوائد القروض.

(11) *العبارة صحيحة*، ويتحقق ذلك في عدة صور منها:

- إثبات إيرادات الضرائب المستحقة يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي وتحقيق فعالية في التحصيل.
- إثبات أقساط القروض المستحقة وفوائدها يؤدي إلى تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك القروض والتنظيم الفاعل لعمليات الاقتراض.
- إثبات الأصول الثابتة خصوصاً المنقولة منها يوفر رقابة قوية عليها بحيث يمنع من سوء استخدامها أو ضياعها أو سرقتها أو إتلافها.

الوحدة الثانية
الموازنة العامة للدولة

التعيينات:

بين مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مع التعليل باختصار لكل عبارة منها:

(1) يجب إعداد موازنة عامة استثنائية عند توفر فوائض كبيرة في الإيرادات.

(2) الموازنة العامة تعتبر برنامج مالي، وبالتالي لاعلاقة لها بالجوانب السياسية والاجتماعية.

(3) تعد الموازنات العامة للجهات والوحدات الحكومية التي تطبق أو تتبع نظام المحاسبة الحكومية فقط.

(4) الموازنة العامة للدولة تقدم بيانات تقديرية تغطي فترة مالية سابقة، والحساب الختامي للدولة يقدم بيانات فعلية تغطي فترة مالية قادمة.

(5) التبويب (التصنيف) الاقتصادي لنفقات الموازنة العامة للدولة يشتمل على ثلاثة أنواع من الاستخدامات (النفقات أو المصروفات).

(6) لايوجد ارتباط بين أساس التبويب المتبع في تبويب المصروفات والأساس المتبع في تبويب الإيرادات.

(7) تعتبر طريقة التقدير المباشر للاستخدامات والموارد أفضل وأكثر دقة من طريقة التقدير الآلي.

(8) إذا لم يتم التصديق على الموازنة من قبل السلطة التشريعية قبل بدء العام المالي الجديد، فيمكن للسلطة التنفيذية العمل بالموازنة الجديدة.

(9) يجوز النقل من باب إلى باب آخر في حالة وجود وفر في الباب المنقول منه، شريطة الحصول على قرار من رئيس الجمهورية.

(10) تصنف رقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على الموازنة بالرقابة اللاحقة.

(11) تركز أنواع الرقابة بحسب طبيعتها على التخصص الدقيق للوظيفة الرقابية والغرض منها.

(12) لايوجد فرق بين موازنة الاداء وموازنة البرامج.

(13) تركز موازنة البنود على الرقابة المالية لبيان مدى الالتزام بالاعتمادات المحددة في الموازنة، وهذا الأمر يعد أهم مايجب التركيز عليه في الموازنة.

(14) نظرا لكون موازنة البرامج والأداء تأخذ بالمقاييس المحاسبية المعمول بها في القطاع الخاص، فإنها لهذا السبب لاتصلح للتطبيق في النشاط الحكومي.

(15) وحدات الأداء في ظل موازنة البرامج والأداء هي أي وحدة إدارية حكومية كبيرة كانت أم صغيرة.

(16) المقصود بالموازنة الصفرية هو تحقيق التوازن بين الاستخدامات والموارد بحيث يكون الفرق بينهما صفراً، وبما يمنع ظهور أي عجز في الموازنة.

(17) تركز موازنة التخطيط والبرمجة على ترجمة الأهداف في صورة خطط قصيرة أجل.

(18) تعد هياكل البرامج القاعدة الأساسية لنظام موازنة التخطيط والبرمجة وتتطلب التبويب في ثلاث مستويات وتوفير بيانات ضمن ثلاث وثائق.

(19) من مزايا نظام موازنة الأساس الصفري أنها تحد من الإسراف والعبث في المال العام.

(20) الوحدات القرارية في ظل الموازنة الصفرية هي عبارة عن وثائق تعرض معلومات حول تأثير البدائل المختلفة على أداء وتمويل الوظيفة وتحقيق أهدافها.

إجابات التعيينات:

(1) *العبارة خاطئة:* لايتم إعداد الموازنة العامة الاستثنائية إلا في الحالات الاستثنائية والطارئة كالكوارث والحروب، وبالنسبة للفوائض المتحققة فيتم استثمارها بإضافتها إلى الاحتياطي العام، إلا أنه يجوز في حالة توافر مبررات كافية وبصورة محدودة ومعقولة ومقبولة مجتمعياً أن يفتح بتلك الفوائض اعتمادات إضافية.

(2) *العبارة خاطئة:* الموازنة العامة هي فعلاً برنامج مالي غير أن لها علاقة وثيقة بالجوانب السياسية والاجتماعية، إذ من خلال الموازنة يمكن للحكومة الإنفاق لدعم الاستقرار السياسي وعلى برامج دعم الحريات وحقوق الإنسان وتعميق الولاء الوطني، أما اجتماعياً فمن خلال الموازنة تستطيع الحكومة أن تعمل على إعادة توزيع الدخل، معالجة ظاهرة الفقر، تحقيق أهداف صحية وعلمية وبيئية وكذلك الحد من بعض العادات السيئة.

(3) *العبارة خاطئة:* يتم إعداد موازنات عامة لكل الجهات الحكومية التي تخضع لسلطة وإدارة الحكومة، وتلك التي تكون مملوكة للحكومة كلياً (عامة) أو بالمشاركة مع القطاع الخاص (مختلط)، وسواء أكانت تمارس أنشطة إدارية وتتبع نظام المحاسبة الحكومية أو اقتصادية وتتبع النظام المحاسبي الموحد أو أنظمة المحاسبة المالية أو أي أنظمة محاسبية أخرى.

(4) *العبارة خاطئة:* والصياغة الصحيحة لها هي: الموازنة العامة للدولة تقدم بيانات تقديرية تغطي فترة مالية قادمة، والحساب الختامي للدولة يقدم بيانات فعلية تغطي فترة مالية سابقة.

(5) *العبارة صحيحة:* وتتمثل تلك الثلاثة الأنواع من الاستخدامات أو النفقات في:

- استخدامات جارية (تشغيلية): وهي نفقات أو مصروفات تأدية الخدمات العادية المتكررة دورياً والتي لايترتب عليها تكوين رأسمالي لأصول جديدة.
- استخدامات رأسمالية: وهي نفقات التكوين الرأسمالي لأصول جديدة.
- استخدامات تمويلية: هي نفقات التحويلات الرأسمالية المتوقعة خلال الفترة كالقروض.

(6) *العبارة صحيحة* : نتيجة لانعدام علاقة السببية بين إيرادات الوحدة الحكومية الإدارية ومصروفاتها، فلا يوجد ارتباط بين أساس تبويب المصروفات وأساس تبويب الإيرادات، فقد تبوب الإيرادات تبويب موضوعي وتبويب اقتصادي وإداري، بينما يتم استخدام تبويب مختلط للمصروفات يتضمن التبويب الوظيفي وبحسب البرامج والأنشطة إضافة إلى التبويب النوعي، والاقتصادي، والإداري.

(7) *العبارة صحيحة:* يعد التقدير المباشر أفضل في حالة ماتكون تقديرات الاستخدامات والموارد مبنية على دراسات مالية واقتصادية سليمة وعلى معلومات ملاءمة وموثوق بها عن الظروف الاقتصادية، بحيث تبقى الأحكام الشخصية ضمن الحدود الدنيا، أما التقدير الآلي فهو يتيح الابتعاد عن الأحكام الشخصية غير أنه لايعكس الواقع والاحتياجات الفعلية.

(8) *العبارة خاطئة:* والصياغة الصحيحة للعبارة هي: إذا لم يتم التصديق على الموازنة من قبل السلطة التشريعية قبل بدء العام المالي الجديد، فيمكن للسلطة التنفيذية العمل بنفس تخصيصات موازنة العام الماضي ووفق محددات معينة حتى يصدر قانون الموازنة الجديدة.

(9) *العبارة خاطئة:* لايجوز النقل من باب إلى باب آخر في حالة وجود وفر في الباب المنقول منه، إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التشريعية، وليس موافقة رئيس الجمهورية، باعتبار أن الأخير يمثل السلطة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة وليس تشريعها.

(10) *العبارة صحيحة:* يمارس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقابة اللاحقة كجزء من وظيفته الرقابية الأساسية والتي تعرف بالرقابة المالية. أما الرقابة السابقة والرقابة المصاحبة فعادة مايتم ممارستهما داخلياً من قبل الإدارات المختصة داخل الوحدة

الحكومية والتي تندرج ضمن الوظيفة الرقابية التي تعرف بالرقابة الداخلية والرقابة المالية الداخلية.

(11) *العبارة صحيحة:* حيث تصنف الرقابة بحسب طبيعتها في عدة أنواع من أهمها، رقابة الأداء وهي ثلاث أنواع، رقابة على التوفير (الاقتصاد)، ورقابة على الكفاءة، ورقابة على الفعالية. وتتضمن الأنواع الأخرى من الرقابة وفق التصنيف بحسب طبيعتها، رقابة محاسبية، ورقابة إدارية، وضبط داخلي، ورقابة الالتزام، ورقابة مستندية، ورقابة الكترونية.

(12) *العبارة خاطئة:* توجد عدة فروق بين موازنة الأداء وموازنة البرامج يبينها الجدول الآتي:

موازنة البرامج	موازنة الأداء
تتشكل من برامج في شكل مجموعة أنشطة يُنشد مساهمتها في تحقيق أهداف حكومية محددة.	تعكس مقاييس الأداء وتوزيع الخدمات التي تقدمها موازنة البرامج.
تتكون من موازنات أداء الوحدات الصغيرة التي تكون فيما بينها البرنامج، فهي ترتبط بمستويات إدارية أعلى من المستوى الذي ترتبط به موازنة الأداء.	هي موازنة أصغر وحدة إدارية، فهي ترتبط بالمستويات التنفيذية.
أداة تخطيطية، تهتم بالتخطيط للمستقبل.	أداة رقابية، تهتم بقياس وتقييم ماتم من إنجازات.
تعد مسبقا قبل إعداد موازنة الأداء.	يتم إعدادها بعد إعداد موازنة البرامج.

(13) *العبارة خاطئة:* صحيح أن موازنة البنود تركز على الرقابة المالية، لكن هذا الأمر ليس فقط أهم مايجب التركيز عليه، إذ يجب التركيز أيضا على تقييم الأداء وعلى التخطيط طويل الأجل وعلى ترشيد الإنفاق وعلى الاستغلال الأمثل للموارد، وهذه الجوانب تعتبر مهمة غير أن من الصعب إنجازها في ظل موازنة البنود.

(14) *العبارة خاطئة* : المقاييس المحاسبية المعمول بها في القطاع الخاص مثل متطلبات قياس التكلفة يمكن تكييفها للتطبيق في الأنشطة الحكومية خصوصاً في ظل التطورات المعاصرة في مجال تكنولوجيا المعلومات والتي تساعد كثيرا في قياس مخرجات الأنشطة الحكومية، ويعزز ذلك التجارب الناجحة لتطبيق موازنة البرامج والأداء من قبل العديد من الحكومات.

(15) *العبارة صحيحة:* فوحدات الأداء تتمثل في الوحدات الإدارية المكلفة والمسؤولة عن تنفيذ البرامج والأنشطة، وتتحدد هذه الوحدات وفق الهيكل التنظيمي للدولة أي وفق التبويب الإداري، وبالتالي فوحدة الأداء قد تكون وحدة كبيرة أو صغيرة وفي المستويات العليا أو الوسطى أو الدنيا داخل الهيكل التنظيمي والإداري للدولة.

(16) *العبارة خاطئة:* تعرف الموازنة الصفرية بأنها: عملية تخطيط وإعداد الموازنة بصورة تفصيلية تستوجب تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجها بحيث تبين لماذا تعتزم إنفاق أي مال، فليس المطلوب فقط تبرير الزيادة عن السنة السابقة، وإنما تبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر بافتراض اعتماده في الموازنة السابقة كان صفراً.

(17) *العبارة خاطئة:* الصحيح أن موازنة التخطيط والبرمجة تركز على ترجمة الأهداف في صورة خطط ومشاريع طويلة أجل، وتحديدا تتطلب هذه الموازنة تنفيذ ثلاث مراحل هي:

- صياغة أهداف تخطيطية طويلة أجل؛
- تحليل التكلفة/العائد لبدائل البرامج التي تقابل هذه الأهداف؛
- ترجمة البرامج إلى موازنة ومقترحات تشريعية ومشاريع طويلة الأجل.

(18) *العبارة صحيحة:* يتطلب نظام موازنة التخطيط والبرمجة التبويب في ثلاثة مستويات هي:

- برنامج رئيسي: يعرف كمهام واسعة ومتماثلة.
- فئات ثانوية للبرنامج: تعرف كمجاميع لأهداف أضيق.
- عناصر البرنامج: تعرف كمنتجات محددة تساهم في أهداف الوحدة الحكومية.

كما يتطلب انجاز هيكل البرنامج توفير بيانات تتضمنها ثلاث وثائق هي: البرنامج والخطط المالية، ومذكرة توضيحية للبرنامج، ودراسات خاصة.

(19) *العبارة صحيحة:* إذ من متطلبات إعداد الموازنة الصفرية إلزامية التقييم لكل البرامج الجديدة منها والقديمة، وينطوي ذلك على تحديد البرامج القديمة ومستويات الجهد التي تتضمن إنفاق مرتفع وغير ضروري ومن ثم اتخاذ القرار المناسب بالحد منه.

(20) *العبارة خاطئة:* الوحدة القرارية تتمثل إما في وحدة تنظيمية مختصة بأداء نشاط معين والتي تعكس المستوى الإداري الأدنى في الهيكل التنظيمي، كما قد تكون برنامجاً أو نشاطاً أو فئات برنامج أو عناصر برنامج. أما الوثائق التي تعرض معلومات حول تأثير البدائل المختلفة على أداء وتمويل الوظيفة وتحقيق أهدافها فهي "المجموعات (الرزم) القرارية".

الوحدة الثالثة

وصف النظام المحاسبي الحكومي في اليمن

التدريبات:

تدريب 1: حول قائمة التدفقات النقدية للموازنة العامة للدولة:

فيما يأتي بيانات تجميعية عن الموازنة العامة للدولة للسلطتين المركزية والمحلية للأعوام المالية 2010م، 2011م، 2012م: (المبالغ بملايين الريالات)

البيان	2010 فعلي	2011 اعتمادات	2012 تقديرات
أولا: الموارد:			
باب(1): الإيرادات الضريبية	371,000	396,000	455,000
باب(2): المنح	14,000	79,000	82,000
باب(3): إيرادات دخل ملكية ومبيعات سلع وخدمات وتحويلات ومتنوعة	1,607,000	971,000	912,000
باب(4): التصرف في الأصول غير المالية	700	200	100
باب (5): التصرف في أصول مالية وتحمل خصوم (متحصلات إقراض محلي)	1,200	- -	- -
باب(5): التصرف في أصول مالية وتحمل خصوم (اقتراض خارجي)	33,000	82,000	63,000
ثانيا: الاستخدامات:			
باب(1): أجور وتعويضات العاملين	585,000	568,000	578,000
باب(2): نفقات على السلع والخدمات والممتلكات	318,000	314,000	312,000
باب(3): الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية	940,000	524,000	522,000
استخدامات غير مبوبة	30,000	29,000	32,000
باب(4): اكتساب أصول غير مالية	300,000	410,000	368,000
باب (5): اكتساب أصول مالية وتسديد خصوم(مساهمات وحقوق ملكية أخرى)	56,000	90,000	162,000
باب(5): اكتساب أصول مالية وتسديد خصوم(سداد قروض خارجية)	21,000	30,000	31,000
التغير في أرصدة النقدية والودائع (نقص) زيادة	(5,000)	9,000	8,000

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية الخاصة بالموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2012 استنادا لقائمة التدفقات النقدية الفعلية للسنة المالية 2010م، واعتمادات السنة المالية 2011م، وذلك وفقاً لقواعد إعداد الموازنة العامة للدولة في اليمن.

تدريب 2: حول مضامين الكتاب الدوري وقواعد إعداد تقديرات الموازنة العامة:

ينص الكتاب الدوري للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2012م بأن يتم تقدير بعض موارد واستخدامات الموازنة على النحو الآتي:

أولا: أسس وقواعد تقدير الموارد العامة للسنة المالية 2012م:

- تقوم كل جهة ووحدة إدارية بإعادة تقدير مواردها لعام 2011م في ضوء المحصل الفعلي للستة الأشهر الأولى لهذا العام مضافاً إليه المتوقع تحصيله منها خلال النصف الثاني.

يتم تقدير بعض الموارد وفقا لما يأتي:

الباب الأول: الإيرادات الضريبية: تعد تقديرات أنواع الإيرادات الضريبية على أساس إيرادات العام الماضي 2011م مضافاً إليه معدل نمو سنوي يحتسب بحسب نوع الإيراد وفقاً لما يأتي:

(1) *ضرائب مرتبات وأجور*: متوسط نموها للفترة (2009 -2010م).

(2) *ضرائب على دخل الشركات والمشروعات*: معدل نمو الناتج المحلي المتوقع لعام 2012م.

(3) *ضريبة المبيعات على الواردات*: معدل نمو الواردات المتوقع لعام 2012م.

(4) رسوم *جمركية*: متوسط كل من، معدل نمو الواردات المتوقع لعام 2012م، ومتوسط معدل نمو الإيرادات الجمركية للفترة (2009 -2010م)، على ألا يقل عن 10٪.

(5) *إيرادات زكاة*: معدل نموها المتوقع في 2011م على ألا يقل عن 20٪.

الباب الثاني: المنح: يتم تقدير المنح الخارجية في ضوء الاتفاقيات الموقعة.

الباب الثالث: إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والتحويلات والمتنوعة:

(1) حصة الحكومة من فائض أرباح المؤسسات: تقدر حصة الحكومة من أرباح المؤسسات العامة والمختلطة في ضوء الفائض المتوقع أن تحققه وتوزعه خلال 2012م.

(2) *إيرادات مبيعات النفط* الخام: تقدر في ضوء الكمية المتوقعة لحصة الحكومة من النفط الخام المستخرج مضروبة في سعر البرميل الواحد.

الباب الخامس: التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم:

(1) *متحصلات إصدار أوراق مالية*: تقدر في ضوء حجم العجز المخطط لموازنة 2012م المتوقع تمويله من خلال الاقتراض غير المباشر (مثل أذون الخزانة).

(2) *متحصلات الاقتراض الخارجي*: تقدر في ضوء اتفاقيات القروض الموقعة.

ثانيا: أسس وقواعد تقدير الاستخدامات لعام 2012م:

(1) يتم تقدير الاستخدامات بأسلوب مباشر مع الأخذ في الاعتبار توفير المؤيدات وتحديد المعايير المستند إليها في التقدير، والابتعاد عن المجازفة والإسراف والالتزام بالسقوف التأشيرية المحددة من قبل اللجنة العليا للموازنة، والتعديلات الحتمية والجديدة.

(2) يتم تقدير استخدامات النصف الثاني من عام 2011م في ضوء الاعتمادات المتبقية المرصودة في الموازنة العامة للسنة المالية 2011م.

تجري التقديرات لكل باب من أبواب الاستخدامات وفقاً لما يأتي:

الباب الأول: أجور وتعويضات العاملين: تقدر وفق اعتمادات 2011م مضافاً إليها تكلفة الدرجات الوظيفية الجديدة والترقيات والعلاوات والمزايا الأخرى، ومخصوماً منها الدرجات الوظيفية المحالة للتقاعد والمستقيلة والمستغنى عنها وفي ضوء تعليمات وزارة الخدمة المدنية.

الباب الثاني: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات: يتم تقدير بعض أنواعها كما يلي:

(1) *الأدوات الكتابية والمكتبية والكتب والمطبوعات*: تقدر وفقاً لاعتمادات 2011م مخصوما منه قيمة المخزون المتبقي.

(2) *إيجار المباني*: تقدر على أساس عقود الإيجار الحالية دون زيادة، مع الأخذ في الاعتبار استبعاد ايجارات المباني والمقرات المستغنى عنها. وتعتبر اعتمادات 2011م هي نفسها تقديرات عام 2012م كحد أقصى.

(3) *صيانة المركبات والمعدات والأثاث*: تقتصر على الحتميات الفعلية المرتبطة بتشغيل سيارات الخدمات العامة ووسائل النقل الحكومية، على أن يتم تقديرها وفقاً لاعتمادات 2011م.

(4) *مدفوعات الفوائد*: تدرج الاعتمادات اللازمة لسداد الفوائد المستحقة فعلاً عن عام 2012م.

الباب الرابع: اكتساب أصول غير مالية: يراعى في تقدير موازنة الاستثمار لعام 2012م الآتي:

(1) تعطى الأولوية للمشاريع بحسب الترتيب الآتي:

- الفئة الأولى: المشاريع قيد التنفيذ والمشاريع المرتبطة بتمويل أجنبي.
- الفئة الثانية: المشاريع المتعثرة من سنوات سابقة وسبق الإنفاق عليها وبدء تنفيذها.
- الفئة الثالثة: المشاريع الجديدة الملتزم بتنفيذها باتفاقيات تمويل أكيدة ومضمونة.

(2) عدم اعتماد أي مشروع جديد بما فيها مشاريع المبادرات الذاتية والتعاونية إلا بوجود دراسة جدوى للمشروع، وعدم تجاوز السقوف المحددة.

الباب الخامس: اكتساب أصول مالية وتسديدات الخصوم:

- *سداد القروض الخارجية*: تقدر في ضوء القروض المستحقة السداد في 2012م.

فإذا علمت أن:

(1) ظهرت بيانات الموارد والاستخدامات الفعلية للسنوات المالية السابقة 2008، و2009، و2010، وكذا المنفذ الفعلي والتقديرات المتوقعة لكل من النصف الأول والنصف الثاني من موازنة 2011م على النحو الآتي: (**المبالغ بملايين الريالات**)

اسم الحساب	تقديرات 2012	بيانات 2011م			بيانات 2008 -2010م		
		إجمالي 2011	7 -12 تقديري	1 -6 فعلي	2010 فعلي	2009 فعلي	2008 فعلي
أولا: الموارد							
ضرائب مرتبات وأجور		69,500	35,000	34,500	67,200	64,000	52,000
ضرائب على دخل الشركات		33,000	17,000	16,000	31,500	31,000	23,000
ضرائب على مبيعات السلع		70,400	37,300	33,100	66,000	45,000	25,000
رسوم جمركية		27,200	14,000	13,200	25,800	23,000	21,000
إيرادات زكاة		3,300	2,200	1,100	2,800	2,500	2,000
منح من حكومات خارجية		8,800	5,800	3,000	8,000	24,000	14,000
إيرادات دخل الملكية		61,300	24,000	33,000	46,000	44,000	50,000
إيرادات مبيعات النفط الخام		179,000	71,000	88,000	175,000	420,000	243,000
متحصلات إصدار أوراق مالية		30,600	15,000	15,600	29,400	28,900	22,000
ثانيا: الاستخدامات							
أجور وتعويضات العاملين		112,500	56,500	56,000	108,000	100,000	95,000
أدوات كتابية ومكتبية وكتب		2,300	1,100	1,200	2,200	2,100	1,900
إيجار المباني		3,500	1,600	1,900	3,300	3,500	3,000
صيانة المركبات والمعدات		7,200	3,400	3,800	7,000	6,600	5,400
مدفوعات الفوائد		54,000	26,000	28,000	51,000	48,500	36,400
اكتساب أصول ثابتة		131,600	71,000	60,600	111,000	90,000	102,000
سداد القروض الخارجية		46,900	24,300	22,600	44,400	40,100	36,700

(2) يقدر الناتج المحلي لعامي 2011 و2012 بـ 30 مليار$ و 32,4 مليار$ على التوالي.

(3) تقدر قيمة الواردات لعامي 2011 و2012 بمبلغ 1,600 مليار ريال و1,750 مليار ريال على التوالي.

(4) يعتمد سعر صرف ثابت للدولار قدره 200 ريال/ 1دولار.

(5) قدرت المنح من حكومات خارجية خلال العام المالي 2012م في ضوء الاتفاقيات الموقعة بمبلغ 20 مليون$، و10 ملايين€ يورو (سعر صرف €1 = $1,3).

(6) أظهرت تقديرات موازنات المؤسسات العامة والمختلطة أن من المتوقع تحقيق أرباح قبل التوزيع بمبلغ 120 مليار ريال يخصم منها 35٪ إحتياطيات، و18٪ متوسط حصص شركاء القطاع الخاص في مؤسسات القطاع المختلط، وما تبقى حصة الحكومة.

(7) تقدر حصة الحكومة من النفط الخام خلال العام المالي 2012م بكمية 20 مليون برميل، ولأغراض الموازنة وعملا بمبدأ الحيطة والحذر حدد سعر البرميل بـ55$.

(8) يقدر عجز مشروع موازنة 2012م بمبلغ 130 مليار ريال، ويتوقع تغطية 70٪ منه عبر التمويل المحلي بإصدار أذون خزانة جديدة.

(9) تضمنت تعليمات وزارة الخدمة المدنية إضافة 3,500 درجة وظيفية جديدة تكلفتها 1,240 مليون ريال، وترقيات وعلاوات ومزايا أخرى تكلفتها 300 مليون ريال، و600 درجة وظيفية محالة للتقاعد ومستغنى عنها تكلفتها 280 مليون ريال.

(10) يقدر قيمة المخزون المتبقي من الأدوات الكتابية والكتب والمطبوعات بمبلغ 20 مليون ريال.

(11) يتوقع استخدام بعض الجهات والوحدات الحكومية لمباني جديدة خاصة بها أو مملوكة للحكومة والتخلي عن مباني مستأجرة تكلفتها 90 مليون ريال.

(12) تتضمن اعتمادات بند صيانة المعدات والأثاث لعام 2011م مبلغ 4,450 مليون ريال خاص بصيانة سيارات الخدمات العامة ووسائل النقل الحكومية.

(13) توفرت البيانات الآتية عن أذون الخزانة المصدرة والقروض:

أ. تقدر القيمة الاسمية لأذون الخزانة المصدرة حتى نهاية 2012م بمبلغ 400 مليار ريال، وقيمتها المخصومة 356 مليار ريال.

ب. تقدر قيمة القروض طويلة الأجل الخارجية حتى نهاية 2012م بمبلغ 3 مليارات دولار ويبلغ متوسط الفائدة السنوية المستحقة الدفع 3٪، والأقساط المستحقة الدفع 212 مليون$.

(14) أظهرت البيانات المتاحة عن اعتمادات الباب الرابع (اكتساب أصول غير مالية) مايلي:

أ. حُدد سقف اعتمادات الباب (4) عند 12٪ من إجمالي الاستخدامات المقدرة لعام 2012م البالغة 2 ترليون ريال، وخصص ثلثا سقف اعتمادات الباب (4) لاكتساب مباني وإنشاءات.

ب. بلغت طلبات اعتمادات مشاريع المباني والإنشاءات لعام 2012م مبلغ 90 مليار ريال لمشاريع قيد التنفيذ وأخرى مرتبطة بتمويل خارجي، ومبلغ 50 مليار لمشاريع متعثرة، ومبلغ 70 مليار لمشاريع جديدة منها 40 مليار لمشاريع بدون دراسات جدوى.

المطلوب:

إعداد تقديرات موازنة 2012م للمفردات أعلاه وفقاً للبيانات والمعطيات المتاحة، بحيث يتم إدراج التقديرات في الخانات المخصصة لها على الجدول المعطى بالفقرة 7 أعلاه.

التعيينات:

وضح مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية، مع التعليل المختصر لكل منها:

(1) يهدف النظام المحاسبي الحكومي القائم حالياً في اليمن إلى توفير معلومات تُمكن من تقييم أداء الحكومة فيما يتعلق بتكاليف وإنجازات خدمة التعليم العام.

(2) يهتم الدستور اليمني بتنظيم القواعد الأساسية ذات العلاقة بنظام الحكم والجوانب السياسية الأخرى، وبالتالي فلا علاقة للدستور بالجوانب المتصلة بالنظام المحاسبي الحكومي.

(3) استجاب النظام المحاسبي الحكومي في اليمن لمتطلبات تطبيق اللامركزية المالية الواردة في تشريعات السلطة المحلية.

(4) تعتبر الأجهزة والتكوينات الحكومية الآتية بمثابة وحدة محاسبية مستقلة:

أ. وزارة التعليم العالي

ب. ديوان (مركز) محافظة تعز

ج. مديرية المعلا (محافظة عدن)

د. نظام التعليم الموازي بجامعة صنعاء

ه. مجلس النواب

و. المؤسسة العامة للكهرباء

ز. مصلحة الجمارك

ح. صندوق النشء والشباب والرياضة

(5) المرتبات والأجور الخاصة بالعاملين في الإدارة العامة لمشروعات التعليم التابعة لوزارة التربية والتعليم تسجل ضمن نفقات الباب الأول: أجور وتعويضات العاملين.

(6) تتألف مجموعة الحسابات الرئيسية من مجموعتين فرعيتين من الحسابات، و كل مجموعة فرعية تتكون من عدة حسابات.

(7) في قائمة التدفق النقدي يعبر الفرق بين موارد واستخدامات موازنة التمويل عن صافي العجز أو الفائض.

(8) يستخدم سجل الارتباط لترحيل المبالغ المرتبط بها كالتزامات للغير.

(9) يستخدم حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية لإثبات نفقات وإيرادات الأبواب الثلاثة الأولى للوحدات الإدارية بالسلطة المحلية.

(10) يستخدم مستند كشف التسوية (نموذج 55 حسابات) في إعداد مذكرة التسوية البنكية.

(11) يتفق مفهوم البيئة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي وفق مدخل النظم مع مفهوم نظام الخزينة.

(12) وفقا للتشريعات والنظم المالية والمحاسبية الحكومية في اليمن لايوجد فرق بين مفهوم كل من الموازنات العامة والموازنة العامة للدولة.

(13) تتبع قواعد النظام المحاسبي الموحد والأساس النقدي في تنفيذ موازنات الوحدات الاقتصادية المركزية والمحلية، بينما تتبع قواعد النظام المحاسبي الحكومي وأساس الاستحقاق في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة.

(14) تتضمن الهيكلية التنظيمية لإعداد مشاريع الموازنة العامة للدولة داخل السلطة التنفيذية، توزيع الاختصاصات والمسؤوليات في ثلاث لجان أساسية.

(15) عند إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في اليمن يغلب إتباع الطريقة المباشرة لتقدير مفردات الموارد العامة، والطريقة الآلية لتقدير مفردات الاستخدامات العامة.

إجابات التدريبات:

إجابة التدريب 1: إعداد قائمة التدفقات النقدية للموازنة العامة للدولة:

قائمة التدفق النقدي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2012م

الموارد العامة				الاستخدامات العامة			
أ) موازنة التشغيل							
البيـــــان	فعلي 2010	اعتمادات 2011	تقديرات 2012	تقديرات 2012	اعتمادات 2011	فعلي 2010	البيـــــان
باب 1: الإيرادات الضريبية	371,000	396,000	455,000	578,000	568,000	585,000	باب 1: أجور وتعويضات العاملين
باب 2: المنح	14,000	79,000	82,000	312,000	314,000	318,000	باب 2: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات
باب3 : إيرادات دخل ملكية ومبيعات سلع وخدمات وتحويلات ومتنوعة	1,607,000	971,000	912,000	522,000	524,000	940,000	باب 3: الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية
				32,000	29,000	30,000	استخدامات غير مبوبة
المجموع	**1,992,000**	**1,446,000**	**1,449,000**	**1,444,000**	**1,435,000**	**1,873,000**	**المجموع**
عجز رصيد التشغيل				**5,000**	**11,000**	**119,000**	**فائض رصيد التشغيل**
الإجمالي	**1,992,000**	**1,446,000**	**1,449,000**	**1,449,000**	**1,446,000**	**1,992,000**	**الإجمالي**
ب) المعاملات في الأصول غير المالية (الاستثمار)							
فائض رصيد التشغيل	**119,000**	**11,000**	**5,000**				**عجز رصيد التشغيل**
باب 4: التصرف في الأصول غير المالية	700	200	100	368,000	410,000	300,000	باب 4: اكتساب الأصول غير المالية
باب 5: التصرف في أصول مالية (متحصل إقراض محلي)	1,200	- -	- -	162,000	90,000	56,000	باب 5: اكتساب أصول مالية (مساهمات وحقوق ملكية أخرى)
المجموع	**120,900**	**11,200**	**5,100**	**530,000**	**500,000**	**356,000**	**المجموع**
العجز (قبل التمويل)	**235,100**	**488,800**	**524,900**				**الفائض (قبل التمويل)**
الإجمالي	**356,000**	**500,000**	**530,000**	**530,000**	**500,000**	**356,000**	**الإجمالي**
ج) المعاملات في الأصول المالية والخصوم (التمويل)							
الفائض النقدي				**524,900**	**488,800**	**235,100**	**العجز النقدي**
باب5: التصرف في أصول مالية وتحمل خصوم:							باب 5: اكتساب الأصول المالية وتسديدات الخصوم:
- اقتراض خارجي	33,000	82,000	63,000	31,000	30,000	21,000	- سداد قروض خارجية
إجمالي تدفقات نقدية واردة في الأصول والالتزامات المالية	**33,000**	**82,000**	**63,000**	**555,900**	**518,800**	**256,100**	**إجمالي تدفقات نقدية صادرة في الأصول والالتزامات المالية**
التغير في النقدية والودائع - زيادة		9,000	8,000			(5,000)	التغير في النقدية والودائع (نقص)
المجموع	**33,000**	**91,000**	**71,000**	**555,900**	**518,800**	**251,100**	**المجموع**
العجز الصافي	**218,100**	**427,800**	**484,900**				**الفائض الصافي**
إجمالي الموارد العامة	**2,245,000**	**1,965,000**	**2,005,000**	**2,005,000**	**1,965,000**	**2,245,000**	**إجمالي الاستخدامات العامة**

إجابة التدريب 2: حول الكتاب الدوري وإعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة:

أولا: استكمال بيانات 2011م:

إن وقت إعداد تقديرات الموازنة لسنة مالية معينة عادة مايتم ابتداءً من أوائل النصف الثاني من السنة السابقة للسنة التي تعد الموازنة عنها، وفي هذا التاريخ تكون البيانات الفعلية عن النصف الثاني غير متحققة بعد، ولذلك تقوم الوحدات والجهات الحكومية بإعادة تقدير موارد واستخدامات النصف الثاني من السنة السابقة لسنة الموازنة في ضوء التعليمات المنصوص عليها في المنشور الدوري. وقد تضمن الجدول السابق بيانات التقديرات المتوقعة للنصف الثاني من موازنة 2011 (من شهر7 - شهر12) إضافة إلى بيانات المنفذ الفعلي عن النصف الأول (من شهر 1 - شهر6)، وبجمع كلاهما تم الوصول إلى إجمالي بيانات موازنة 2011م.

ثانيا: احتساب تقديرات الموارد:

يتم احتساب معدل النمو السنوي لعنصر أو بند معين بالمعادلة الآتية:

معدل نمو العنصر(أ) لسنة2xx1 = الزيادة في كمية العنصر (أ) في 2xx1 ÷ إجمالي كمية العنصر (أ) في 2xx0

1. ***تقدير إيرادات ضرائب المرتبات والأجور لعام 2012:***

احتساب متوسط معدل نمو إيرادات ضرائب المرتبات والأجور للفترة (2009 - 2010):

أ. معدل نمو 2009 = مبلغ الزيادة في 2009 ÷ إجمالي ضرائب مرتبات وأجور 2008

= (64,000 – 52,000) ÷ 52,000 = 23٪

ب. معدل نمو 2010 = مبلغ الزيادة في 2010 ÷ إجمالي ضرائب مرتبات وأجور 2009

= (67,200 – 64,000) ÷ 64,000 = 5٪

متوسط معدل نمو إيرادات ض. مرتبات وأجور (2009 و2010) = (23٪+5٪) ÷ 2 = 14٪

إذا: إيرادات ض. مرتبات وأجور المقدرة لعام 2012 = 69,500 + (69,500 × 14٪)

= 69,500 + 9,730 = **79,230 مليون ريال**

2. ***تقدير إيرادات الضرائب على دخل الشركات لعام 2012:***

معدل نمو الناتج المحلي لعام 2012 = (32,4 – 30) ÷ 30 = 8٪

إذا: إيرادات ضرائب على دخل الشركات المقدرة لعام 2012 = 33,000 + (33,000 × 8٪)

= 33,000 + 2,640 = **35,640 مليون ريال**

3. ***تقدير إيرادات الضرائب على مبيعات السلع لعام 2012:***

معدل نمو الواردات لعام 2012= (1,600– 1,750) ÷ 1,600 = 9.375٪

إذا: إيرادات ضرائب مبيعات السلع المقدرة لعام 2012 = 70,400 + (70,400 × 9,375٪)

= 70,400 + 6,600 = **77,000 مليون ريال**

4. *تقدير إيرادات الرسوم الجمركية لعام 2012:*

أ. معدل نمو الواردات لعام 2012= (1,750 –1,600) ÷ 1,600 = 9.375٪

ب. متوسط معدل نمو إيرادات الرسوم الجمركية للفترة (2009 -2010):

- معدل نمو الرسوم الجمركية لعام 2009= (23,000 - 21,000) ÷ 21,000= 9.52٪
- معدل نمو الرسوم الجمركية لعام 2010= (25,800 - 23,000) ÷ 23,000= 12.17٪

إذاً: متوسط معدل نمو الرسوم الجمركية (2009 - 2010) = (9.52٪ + 12.17٪) ÷ 2 = 10.845٪

متوسط (أ) و (ب) = (9.375٪ + 10.845) ÷ 2 = 10.11٪

إذا: إيرادات الرسوم الجمركية المقدرة لعام 2012 = 27,200 + (27,200 × 10.11٪)

= 27,200 + 2,750 = **29.950 مليون ريال**

5. *تقدير إيرادات الزكاة لعام 2012:*

معدل نمو إيرادات الزكاة لعام 2011 = (3,300 – 2800) ÷ 2800 = 17.86٪

يتم تجاهل هذا المعدل لأنه أقل من 20٪ ويتم التقدير وفق معدل الحد الأدنى وهو 20٪:

إذا: إيرادات الزكاة المقدرة لعام 2012 = 3,300+(3,300 × 20٪)= 3,300+ 660 = **3,960 مليون ريال**

تقدير إيرادات المنح من حكومات خارجية لعام 2012م:	مليون ريال
المنح المتوقعة بالدولار تحول إلى ريال = 20 مليون $ × 200	= 4,000
المنح المتوقعة باليورو تحول إلى ريال = 10 مليون€ × 1.3 × 200	= 2,600
إجمالي تقديرات إيرادات منح من حكومات خارجية لعام 2012	= **6,600**

6. *تقدير إيرادات حصة الحكومة من أرباح المؤسسات العامة والمختلطة لعام 2012:*

حصة الحكومة من الفائض بعد خصم الاحتياطيات وحصص القطاع الخاص

= 120,000 – [120,000× (35٪+18٪)] = **56,400 مليون ريال**

7. *تقدير إيرادات الحكومة من مبيعات النفط الخام لعام 2012م:*

القيمة المقدرة لمبيعات النفط= الكمية×السعر$× سعر الصرف = 20 × 55$ × 200= **220,000 مليون ريال**

8. *تقدير المتحصلات من إصدار أوراق مالية (أذون خزانة):*

قيمة أذون الخزانة المصدرة تقدر بواقع 70٪ من عجز الموازنة = 130,000×70٪= **91,000 مليون ريال**

ثالثا: احتساب تقديرات الاستخدامات:

1. *تقدير أجور وتعويضات العاملين لعام 2012م:*

التقديرات لعام 2012= اعتمادات2011+الدرجات الوظيفية الجديدة+العلاوات والترقيات – التقاعد والاستغناء

= 112,500 + 1,240 + 300 – 280 = **113,760 مليون ريال**

2. *تقدير الأدوات الكتابية والكتب والمطبوعات لعام 2012م:*

التقديرات لعام 2012= اعتمادات 2011 - المخزون المتبقي= 2,300 - 20= **2,280 مليون ريال**

3. ***تقدير إيجارات المباني لعام 2012م:***

تقديرات 2012 بناءً على عقود الإيجار الحالية كحد أقصى= اعتمادات 2011 – أي عقود إيجار منتهية

= 3,500 – 90 = **3,410 مليون ريال**

4. ***تقدير صيانة المركبات والمعدات والأثاث لعام 2012م:***

الاقتصار على نفقات صيانة سيارات الخدمات العامة وسيارات النقل الحكومية فقط وذلك باعتماد ماخصص لها في 2011م، أي بمبلغ = **4,450 مليون ريال**

5. ***تقدير مدفوعات الفوائد لعام 2012م:***

الفوائد المستحقة عن أذون الخزانة = 400,000 - 356,000 = 44,000 مليون ريال

الفوائد المستحقة عن القروض الخارجية= 3,000 × 200×3٪ = 18,000 مليون ريال

إجمالي الفوائد المستحقة والمتوقع دفعها في 2012 **62,000 مليون ريال**

6. ***تقدير اعتمادات اكتساب أصول غير مالية (مباني وإنشاءات) لعام 2012:***

مقدار السقف المحدد لاعتمادات الباب (4)= 2,000,000 × 12٪ = 240,000 مليون ريال

المخصص لاكتساب مباني وإنشاءات = 240,000 × 2/3 = 160,000 مليون ريال

يوزع الاعتماد المخصص لمشاريع المباني والإنشاءات على النحو الآتي:

أولا: المشاريع قيد التنفيذ والمرتبطة بتمويل خارجي (تعتمد بالكامل) = 90,000 مليون ريال

ماتبقى: للمشاريع المتعثرة (المبلغ المطلوب بالكامل) = 50,000 مليون ريال

ماتبقى: يوزع بين المشاريع التي يتوفر لها دراسات جدوى = 20,000 مليون ريال

الإجمالي **160,000 مليون ريال**

7. ***تقدير أقساط القروض الخارجية المستحقة السداد لعام 2012م:***

المبلغ المستحق = 212 مليون $ × 200 ريال = **42,400 مليون ريال**

رابعا: إعداد جدول التقديرات النهائية (المبالغ بملايين الريالات)

اسم الحساب	تقديرات 2012	بيانات 2011م			بيانات 2008 -2010م		
		إجمالي 2011	7 -12 تقديري	1 -6 فعلي	2010 فعلي	2009 فعلي	2008 فعلي
أولا: الموارد							
ضرائب مرتبات وأجور	79,230	69,500	35,000	34,500	67,200	64,000	52,000
ضرائب على دخل الشركات	35,640	33,000	17,000	16,000	31,500	31,000	23,000
ضرائب على مبيعات السلع	77,000	70,400	37,300	33,100	66,000	45,000	25,000

بيانات 2008 -2010م			بيانات 2011م			تقديرات 2012	اسم الحساب
2008 فعلي	2009 فعلي	2010 فعلي	1 -6 فعلي	7 -12 تقديري	إجمالي 2011		
21,000	23,000	25,800	13,200	14,000	27,200	29,950	رسوم جمركية
2,000	2,500	2,800	1,100	2,200	3,300	3,960	إيرادات زكاة
14,000	24,000	8,000	3,000	5,800	8,800	6,600	منح من حكومات خارجية
50,000	44,000	46,000	33,000	24,000	61,300	56,400	حصة الحكومة من أرباح مؤسسات
243,000	420,000	175,000	88,000	71,000	179,000	220,000	إيرادات مبيعات النفط الخام
22,000	28,900	29,400	15,600	15,000	30,600	91,000	متحصلات إصدار أوراق مالية
							ثانيا: الاستخدامات
95,000	100,000	108,000	56,000	56,500	112,500	113,760	أجور وتعويضات العاملين
1,900	2,100	2,200	1,200	1,100	2,300	2,280	أدوات كتابية وكتب ومطبوعات
3,000	3,500	3,300	1,900	1,600	3,500	3,410	إيجار المباني
5,400	6,600	7,000	3,800	3,400	7,200	4,450	صيانة المركبات والمعدات والأثاث
36,400	48,500	51,000	28,000	26,000	54,000	62,000	مدفوعات الفوائد
102,000	90,000	111,000	60,600	71,000	131,600	160,000	اكتساب أصول ثابتة
36,700	40,100	44,400	22,600	24,300	46,900	42,400	سداد القروض الخارجية

إجابات التعيينات:

(1) *العبارة خاطئة:* وذلك لأن تقييم الأداء الحكومي بشكل سليم يتطلب إتباع أساس الاستحقاق والذي من خلاله يمكن توفير معلومات حول التكاليف والإنجازات، في حين أن النظام المحاسبي الحكومي الحالي في اليمن يتبع الأساس النقدي أو النقدي المعدل والذي لايوفر مثل تلك المعلومات المطلوبة لتقييم الأداء.

(2) *العبارة خاطئة:* ترتبط المحاسبة الحكومية برباط وثيق بالمالية العامة، والدستور يهتم وينظم الكثير من الجوانب المتصلة بالمالية العامة والتي من أهمها تشريع الموازنات، والمصادقة على الحسابات الختامية، ومراقبة أنشطة الحكومة المالية، وغيرها. وتلك الجوانب لايمكن الوفاء بها إلا في ظل توافر المعلومات التي تشكل مخرجات ووظائف وأهداف النظام المحاسبي الحكومي.

(3) *العبارة صحيحة:* حيث جاءت استجابة النظام لتشريعات السلطة المحلية في العديد من الجوانب من أهمها إعداد موازنة وحساب ختامي على مستوى كل وحدة إدارية على حده، ومنح الوحدات الإدارية صلاحيات تحصيل بعض الموارد المحلية والمشتركة وإعداد موازناتها

والرقابة على تنفيذها وجوانب أخرى تشكل بداية جيدة لتعزيز اللامركزية المالية والإدارية.

(4) إجابات فقرات السؤال الرابع:

أ. _خطأ:_ وزارة التعليم العالي: لاتعتبر وحدة محاسبية مستقلة لأنها لاتتحكم في مواردها ونفقاتها، حيث يتم تمويلها باعتمادات مخصصة لها ضمن الموازنة العامة للسلطة المركزية، وبالتالي فالسلطة المركزية بكافة مكوناتها تمول من مال واحد وتشكل وحدة محاسبية واحدة، ولا تعتبر كل جهة منها وحدة محاسبية مستقلة.

ب. _صحيح:_ ديوان أو مركز محافظة تعز: تعتبر وحدة محاسبية مستقلة، وذلك لأن كل محافظة وكل مديرية تعتبر وفقًا لقانون السلطة المحلية وحدة إدارية لها موازنة عامة مستقلة ومال مخصص ناشئ من مواردها الخاصة بها وتمتلك سلطة تحصيل وتخصيص واستخدام مواردها.

ج. _صحيح:_ مديرية المعلا: تعتبر وحدة محاسبية مستقلة وفقاً لقانون السلطة المحلية وينطبق عليها نفس ماينطبق على مراكز المحافظات.

د. _صحيح:_ نظام التعليم الموازي بجامعة صنعاء: يعتبر وحدة محاسبية مستقلة لأنه من الأنشطة التجارية التي تمارسها وحدات الحكومة العامة، ويختلف عن نظام التعليم الجامعي العام من زاوية المال المخصص لكل منهما، فمال النظام الموازي يأتي من الرسوم المحصلة من الطلاب والذي يستخدم في تمويل نشاط التعليم الموازي، أما مال نظام التعليم العام فيأتي من المال المخصص ضمن موازنة السلطة المركزية ويشكل أحد مكونات السلطة المركزية التي تشكل مجتمعة وحدة محاسبية واحدة فقط.

هـ. _خطأ:_ مجلس النواب: لايعتبر وحدة محاسبية مستقلة، ورغم أنه يمثل السلطة التشريعية التي تعتبر مستقلة عن باقي السلطات، فاستقلاليته هذه سياسية إدارية ومالية في وضع موازنته، لكنها ليست استقلالية وفق المفهوم المحاسبي، فهو لايملك موارده الخاصة، إذ يتم تمويله من المال الحكومي العام المخصص للسلطة المركزية، وبالتالي فهو من الناحية المحاسبية يشكل أحد مكونات الوحدة المحاسبية المسماة بالسلطة المركزية.

و. _صحيح:_ المؤسسة العامة للكهرباء: تعتبر وحدة محاسبية مستقلة، وبرغم أنها مملوكة بالكامل للحكومة إلا أنها تمارس نشاطها مثل القطاع الخاص ولها شخصية معنوية اعتبارية مستقلة، وعلاقتها بالحكومة تنحصر في راس المال المملوك للحكومة فقط.

ز. _خطأ:_ مصلحة الجمارك لاتعتبر وحدة محاسبية مستقلة لأنها لاتملك سلطة تخصيص واستخدام الموارد التي تقوم بتحصيلها، وإنما تقوم بإيداعها ضمن المال الحكومي العام العائد للسلطة المركزية، فمصلحة الجمارك تشكل أحد مكونات الوحدة

المحاسبية المسماة بالسلطة المركزية وتتولى إحدى وظائفها ولا تعتبر بأي حال وحدة محاسبية مستقلة.

ح. *صحيح:* صندوق النشء والشباب والرياضة: يعتبر وحدة محاسبية مستقلة لأنه يحوز على موازنة خاصة به ومال مخصص مستقل يتم تحصيل موارده خصيصا لتمويل الصندوق، كما يمتلك سلطة تخصيص واستخدام ذلك المال في الغرض المحدد له.

(5) *العبارة خاطئة:* طالما أن صلب عمل واختصاصات هذه الإدارة مرتبط بشكل مباشر بتنفيذ مشاريع رأسمالية، فإن مرتبات وأجور العاملين فيها وكافة النفقات الجارية الأخرى الخاصة بهذه الإدارة تعتبر نفقات رأسمالية يجب أن يتم إثباتها بإضافتها على المشاريع المستفيدة.

(6) *العبارة صحيحة:* حيث تتألف مجموعة الحسابات الرئيسية من مجموعتين فرعيتين هما مجموعة حسابات الموازنة، ومجموعة حسابات البنك. وكل مجموعة فرعية تتألف من عدة حسابات وفقا لما يلي:

المجموعة الفرعية الأولى: مجموعة حسابات الموازنة	
الاستخدامات	**الموارد**
الباب الأول: أجور وتعويضات العاملين **الباب الثاني**: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات **الباب الثالث**: الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية **الباب الرابع**: اكتساب الأصول غير المالية **الباب الخامس**: اكتساب أصول مالية وتسديدات خصوم	**الباب الأول**: الإيرادات الضريبية **الباب الثاني**: المنح **الباب الثالث**: إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والتحويلات والمتنوعة **الباب الرابع**: التصرف في الأصول غير المالية **الباب الخامس**: التصرف في أصول مالية وتحمل خصوم
المجموعة الفرعية الثانية: مجموعة حسابات البنك	
حـ/ البنك موارد حـ/ البنك موارد محلية	حـ/ البنك استخدامات حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية

(7) *العبارة خاطئة:* الفرق بين موارد واستخدامات موازنة التمويل يعبر عن الزيادة أو النقص في التدفقات النقدية من موازنة التمويل فقط، أما صافي العجز أو الفائض فيتم التوصل إليه بالفرق بين إجمالي التدفقات النقدية الداخلة (الموارد) وإجمالي التدفقات النقدية الخارجة (الاستخدامات)، ثم إضافة أو خصم التغير في الأرصدة النقدية والناتج يعبر عن صافي العجز أو الفائض.

(8) *العبارة خاطئة:* يستخدم سجل الارتباط لمراقبة اعتمادات الموازنة، حيث يخصص لكل نوع صفحة أو أكثر في هذا السجل لقيد المبالغ التي يتم الارتباط بها والحركة عليها خلال العام.

(9) *العبارة خاطئة:* يستخدم حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية لإثبات نفقات الأبواب الثلاثة الأولى للوحدات الإدارية بالسلطة المحلية. ويستخدم حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية لإثبات النفقات الرأسمالية. أما متحصلات الإيرادات فيتم إثباتها في حـ/ البنك موارد محلية.

(10) *العبارة خاطئة:* مستند كشف التسوية (نموذج 55 حسابات) عبارة عن سند قيد يومية، ويستخدم في إعداد قيود اليومية للمعاملات المالية الأخرى خلاف معاملات القبض أو الصرف المباشرة.

(11) *العبارة صحيحة:* فعناصر البيئة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي تتكون من النظم الفرعية التي يعمل النظام من خلالها وتحقق التكامل معه. وتكون تلك النظم الفرعية مايعرف بنظام الخزينة الذي يشكل العمود الفقري لتسجيل وإنجاز كافة المعاملات الحكومية المتعلقة بالموازنة لأي مستوى حكومي.

(12) *العبارة خاطئة:* فالموازنات العامة تشمل موازنات كافة الوحدات والأموال العامة التي تخضع لسيطرة أو ملكية الحكومة كليا أو جزئيا وسواء أكانت تمارس نشاطا اقتصاديا أم إداريا، بينما الموازنة العامة للدولة تتعلق بموازنات الوحدات الحكومية التي يغلب عليها تولي وظائف الحكومة الإدارية ويتألف منها كل من السلطتين المركزية والمحلية.

(13) *العبارة خاطئة:* تتبع قواعد المحاسبة الحكومية والأساس النقدي والأساس النقدي المعدل في تنفيذ الموازنة العامة للدولة بسلطتيها المركزية والمحلية، بينما تتبع قواعد النظام المحاسبي الموحد في تنفيذ الموازنات العامة لمعظم الوحدات الاقتصادية وبعض الوحدات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصة.

(14) *العبارة صحيحة:* حيث تتمثل تلك اللجان في، اللجنة العليا للموازنة وتتولى مناقشة وتحديد الإطار العام لمشاريع الموازنة، واللجنة الفنية للموازنات وتتولى دراسة كافة مشاريع الموازنات المقدمة من الجهات المختلفة وذلك في ضوء الإطار العام المقر من اللجنة العليا للموازنة، واللجنة المختصة بإعداد مشروع الموازنة لدى كل جهة ووحدة حكومية مركزية ومحلية.

(15) *العبارة خاطئة:* حيث يغلب إتباع الطريقة الآلية لتقدير معظم الموارد، وإتباع الطريقة المباشرة في تقدير الاستخدامات مع إمكانية إتباع الطريقتين معا في الحالات التي تسمح بذلك.

الوحدة الرابعة

إدارة الموارد العامة ومعالجاتها المحاسبية

التدريبات:

تدريب (1): فيما يأتي بعض المعاملات المالية التي تمت لدى مديرية جبلة التابعة لمحافظة إب خلال العام المالي 2011م:

(1) في 1/10 حصلت نقداً بالصندوق 680,000 ريال تتضمن:

250,000 ريال إيرادات زكاة منها 200,000 مستحقة بشكل نهائي عن العام الماضي.

140,000 ريال موارد تخص حساب جاري خارج الموازنة.

15,000 ريال استرداد ماسبق صرفه بالزيادة العام الماضي للموظف (سليمان).

الباقي موارد محلية للمديرية.

(2) في نفس يوم 1/10 حصلت شيكين الأول بمبلغ 235,000 ريال ويستحق بتاريخه مقابل إيرادات محلية، والثاني بمبلغ 190,000 ريال مؤجل حتى 1/25 يمثل موارد مشتركة.

(3) في 1/11 أودعت النقدية والشيكات المحصلة يوم 1/10 في الحسابات المختصة لدى البنك، وتم الحصول على اشعارات إضافة بالنقدية والشيك الأول.

(4) في تاريخ استحقاق الشيك الثاني تم تحصيلة ووصل إشعار الإضافة البنكي.

(5) في نهاية يناير 2011م بلغ إجمالي الدعم المركزي الجاري بحسب ماأظهره كشف حساب البنك مبلغ 9,700,000 ريال.

(6) في 4/2 تسلمت 3 إشعارات إضافة من البنك مقابل حصتها للربع الأول 2011م في الموارد المشتركة، والموارد العامة المشتركة، والدعم المركزي الرأسمالي قيمتها على التوالي 4,500,000 ريال، و4,400,000 ريال، و8,500,000 ريال. *(تدمج بقيد واحد)*

(7) في 6/6 ورد الموظف (سمير) من قيمة أوراق ونماذج ذات قيمة بعهدته مبلغ 365,000 ريال، منها 100,000 نقداً بالخزينة، والباقي أودع قيمتها مباشرة بالحسابات المختصة

لدى البنك، علما أنه يخصم 20٪ من قيمة تلك النماذج لصالح حساب جاري خارج الموازنة، وتتعلق تلك النماذج بتراخيص مدتها سنتان تبدأ من 2011/1/1م.

(8) في 7/15 تسلمت المديرية مبنى مشروع مركز الأسر المنتجة الذي تم انشاءه من قبل الحكومة الألمانية كمنحة لصالح المديرية بلغ إجمالي تكلفته 30,000 يورو (سعر الصرف 270ريال/يورو).

(9) في 9/9 سددت بشيك مبلغ 35,000 ريال للمكلف (فرحان) مقابل إعادة ضرائب (موارد محلية) سبق تحصيلها منه هذا العام بدون وجه حق.

(10) في 12/31 بلغت موارد الزكاة والضرائب المستحقة على المكلفين بشكل قطعي ونهائي بنهاية السنة 850,000 ريال، كما بلغت موارد الزكاة والضرائب التي أحيلت للقضاء ومازالت محل تنازع أمام المحكمة المختصة مبلغ 1,700,000 ريال.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة وفق قواعد النظام المحاسبي الحكومي وذلك لدى كل من:

أولا: بدفاتر مديرية جبلة لكافة المعاملات السابقة.

ثانيا: بدفاتر الجهات المختصة بتوزيع وتقديم كل من، الموارد المشتركة، والموارد العامة المشتركة، والدعم المركزي الرأسمالي وذلك للمعاملة رقم (4) و (6) فقط.

التعيينات:

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات الآتية مع التعليل باختصار:

(1) لاتظهر إيرادات الزكاة في موازنة السلطة المركزية.

(2) نظراً لإتباع النظام الأساس النقدي، فلايتم إجراء أي معالجة محاسبية لإثبات الموارد العينية، حيث يكتفى بالتسجيل الإحصائي لكمياتها وقيمها التقديرية.

(3) يتم إثبات متحصلات الإقراض الممنوحة للغير وفوائدها في موارد الباب الخامس.

(4) أي مبالغ مقبوضة عن إقراض أو اقتراض تعتبر موارد، وأي مبالغ مدفوعة عن إقراض أو اقتراض تعتبر استخدامات.

(5) عند إيداع المديرية للمتحصلات النقدية من الموارد المشتركة لدى البنك، فسوف يتم إثبات ذلك في دفاترها بالمعالجة المحاسبية الآتية:

		من حـ/ البنك موارد مشتركة إلى حـ/ موارد مشتركة

(6) لايوجد أي اختلاف في الإجراءات والمعالجات الخاصة بموارد الموازنة العامة عن الإجراءات والمعالجات الخاصة بموارد الحسابات خارج الموازنة.

(7) ينحصر تأثير المعالجات المحاسبية للحسابات المتقابلة فيما بينها فقط.

إجابات التدريبات:

إجابة التدريب رقم (1):

أولاً: إيضاحات حول حل التدريب:

(1) فقرة (1) المتحصلات النقدية يوم 1/10:

موارد محلية	موارد مشتركة	حسابات جارية	الإجمالي	البيـــان
110,000	110,000	30,000	**250,000**	إيرادات زكاة (12٪ ح.جاري والباقي 50٪ موارد محلية و50٪ مشتركة)
		140,000	**140,000**	موارد حساب جاري
15,000			**15,000**	استرداد ماصرف العام الماضي بالزياده
275,000			**275,000**	موارد محلية (الباقي)
400,000	**110,000**	**170,000**	**680,000**	**الإجمالي**

مع مراعاة الآتي:

- الموارد المحلية البالغ إجماليها 400,000 تودع وتقيد في حـ/ البنك موارد محلية
- الموارد المشتركة البالغة 110,000 تودع في حساب البنك موارد مشتركة الخاضع لسيطرة وصلاحية المحافظة، ويتم القيد بالمديرية خصما من حـ/ الموارد. أما المحافظة فتقيد في حـ/ البنك موارد مشتركة.
- موارد الحساب الجاري البالغ إجماليها 170,000 تودع وتقيد في حـ/ البنك حسابات جارية.
- عكس قيد استحقاق إيرادات الزكاة المستحقة عن العام الماضي بمقدار ماتم تحصيله بمبلغ 200,000.
- عكس قيد المتابعة النظامي بالمسترد مما صرف بالزيادة للموظف سليمان العام الماضي بمبلغ 15,000.

(2) فقرة (7) متحصلات الأوراق والنماذج ذات القيمة (توزع 20٪ حساب جاري و80٪ موارد محلية)

موارد محلية	حسابات جارية	إجمالي	البيـــــــــان
80,000	20,000	**100,000**	المحصل نقدا بالخزينة
212,000	53,000	**265,000**	المودع مباشرة لدى البنك
292,000	**73,000**	**365,000**	**الإجمالي**

مع مراعاة الآتي:

- تسوية موارد التراخيص المحصلة مقدما عن عام 2012 بمقدار نصف المبلغ المحصل أي 182,500.
- تحميل الحسابات المدينة والدائنة بحسب التوزيع المبين أعلاه.

ثانياً: المعالجات المحاسبية بدفاتر مديرية جبلة:

مديـــن	دائـــن	البيــــــان	التاريخ
680,000		من حـ/ النقدية	1/10/ 2011
		إلى مذكورين	
	400,000	حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
	110,000	حـ/ الموارد	
	170,000	حـ/ الحسابات الجارية	
		إثبات المتحصلات النقدية بالصندوق يوم 1/10 (ايضاح 1)	
200,000		من حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة	1/10/ 2011
	200,000	إلى حـ/ الموارد المستحقة	
		عكس قيد استحقاق موارد زكاة عن العام الماضي بماتم تحصيله	
15,000		من حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة	1/10/ 2011
	15,000	إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة	
		عكس القيد النظامي بالمسترد مما سبق صرفه بالزيادة لسليمان	
		من مذكورين	1/10/ 2011
235,000		حـ/ شيكات واردة للتحصيل	
190,000		حـ/ شيكات وارده مؤجلة	
		إلى مذكورين	
	235,000	حـ/ شيكات تحت التحصيل	
	190,000	حـ/ الشيكات المؤجلة	
		إثباتال متحصلات بشيكات يوم 1/10	
		من مذكورين	1/11/ 2011
400,000		حـ/ البنك موارد محلية	
110,000		حـ/ الموارد	
170,000		حـ/ البنك حسابات جارية	
	680,000	إلى حـ/ النقدية	
		إيداع النقد المحصل يوم 1/10 بالحسابات البنكية المختصة	
235,000		من حـ/ البنك موارد محلية	1/11/ 2011
	235,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
		تحصيل الشيك الأول رقم ....إيرادات للمديرية	

235,000		من حـ/ شيكات تحت التحصيل	/1/11
	235,000	إلى حـ/ شيكات واردة للتحصيل	2011
		عكس القيد النظامي بتحصيل الشيك الأول رقم....	
190,000		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	/1/25
	190,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	2011
		تحصيل البنك الشيك المؤجل رقم....الخاص بالموارد المشتركة	
190,000		من حـ/ شيكات واردة مؤجلة	/1/25
	190,000	إلى حـ/ شيكات مؤجلة	2011
		عكس القيد النظامي الخاص بالشيك المؤجل بعد تحصيله	
9,700,000		من حـ/ المدينين (مالية)	/1/31
	9,700,000	إلى حـ/ الموارد (باب2/فصل3/بند1/نوع1)	2011
		إثبات إجمالي الدعم المركزي الجاري لشهر يناير 2011	
17,400,000		من حـ/ البنك موارد محلية	/4/2
	17,400,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	2011
		إضافة حصة المديرية من الموارد المشتركة والموارد العامة المشتركة والدعم المركزي الرأسمالي للربع الأول	
		من مذكورين	/6/6
100,000		حـ/ النقدية	2011
212,000		حـ/ البنك موارد محلية	
53,000		حـ/ البنك حسابات جارية	
		إلى مذكورين	
	292,000	حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)	
	73,000	حـ/ الحسابات الجارية	
		إثبات المحصل من (سمير) من قيمة أوراق ونماذج (ايضاح 2)	
365,000		من حـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	/6/6
	365,000	إلى حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	2011
		عكس القيد النظامي بمقدار المورد من قيمة الأوراق والنماذج	
182,500		من حـ/تسوية الموارد المحصلة مقدماً	/6/6
	182,500	إلى حـ/الموارد المحصلة مقدماً	2011
		إثبات تسوية موارد التراخيص المحصلة مقدما عن 2012م	

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
8,100,000 8,100,000	 8,100,000 8,100,000	من مذكورين حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) حـ/ المدينين (سلطة محلية) إلى مذكورين الدائنين (سلطة محلية) حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) استلام منحة مشروع الأسر المنتجة المقدم من حكومة ألمانيا	7/15/ 2011
35,000	 35,000	من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك موارد محلية إثبات سداد ماسبق تحصيله دون وجه حق من المكلف (فرحان)	9/9/ 2011
850,000	 850,000	من حـ/ الموارد المستحقة إلى حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة إثبات موارد الزكاة والضرائب المستحقة بشكل قطعي ونهائي	12/31 2011/
1,700,000	 1,700,000	من حـ/ الديون المستحقة للحكومة إلى حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة إثبات موارد الزكاة والضرائب المحالة للقضاء وما زالت محل تنازع	12/31 2011/

<u>ثانيا: المعالجات المحاسبية بدفاتر محافظة إب للمعاملتين 4 و6:</u>

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
190,000	 190,000	من حـ/ البنك موارد مشتركة إلى حـ/ موارد مشتركة إيداع شيك كموارد مشتركة من مديرية جبلة (فقرة رقم 4)	1/25/ 2011
4,500,000	 4,500,000	من حـ/ موارد مشتركة 4,500,000 مديرية جبلة إلى حـ/ البنك موارد مشتركة توزيع الموارد المشتركة للربع الأول 2011م (فقرة رقم 6)	4/2/ 2011

<u>ثالثا: المعالجات المحاسبية بدفاتر وزارة الإدارة المحلية:</u>

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
4,400,000	 4,400,000	من حـ/ موارد عامة مشتركة 4,400,000 مديرية جبلة إلى حـ/ البنك موارد عامة مشتركة توزيع الموارد العامة المشتركة للربع الأول 2011م (فقرة رقم 6)	4/2/ 2011

رابعا: المعالجات المحاسبية بدفاتر وزارة المالية - الاعتمادات المركزية:

مديـــن	دائـــن	البيـــــــان	التاريخ
8,500,000		من حـ/ الاستخدامات (باب3/فصل2/بند3/نوع2) 8,500,000 مديرية جبلة	/4/2 2011
	8,500,000	إلى حـ/ البنك استخدامات توزيع الدعم المركزي الرأسمالي للربع الثالث 2011م (فقرة رقم 6)	

إجابات التعيينات:

(1) *العبارة صحيحة:* وذلك لأن قانون السلطة المحلية قد خصص إيرادات الزكاة للوحدات الإدارية المحلية بحيث يتم توزيع أي مبلغ محصل كزكاة على النحو الآتي:

- يخصم 12٪ للعمال (العاملين عليها) ويودع في حساب جاري خارج الموازنة.
- الصافي بعد خصم حصة العمال يوزع مناصفة 50٪ موارد محلية للمديرية، و50٪ موارد مشتركة على مستوى المحافظة.

(2) *العبارة خاطئة:* أوجب النظام أن يتم إجراء المعالجات المحاسبية للموارد العينية وذلك عند بيعها أو التصرف فيها بالاستخدام أو التوزيع للغير، بحيث يتم تقييمها بثمن البيع في حالة بيعها، وفي حالة التصرف فيها بالاستخدام أو التوزيع فيتم تقييمها بسعر السوق في تاريخ صرفها، على أن يتم إثباتها محاسبياً كموارد واستخدامات مع توسيط حـ/ مدينين ودائنين (مالية) بالنسبة لجهات السلطة المركزية وحـ/ مدينين ودائنين (سلطة محلية) بالنسبة لوحدات السلطة المحلية.

(3) *العبارة خاطئة:* وفقا للنظام يتم التفرقة بين متحصلات أصول الإقراض الممنوحة للغير وبين العائدات المتحققة منها في صورة فوائد، حيث تعتبر المبالغ المحصلة عن أصول الإقراض جزءا من نشاط التمويل ويتم إثباتها في موارد الباب الخامس/فصل1/بند2. أما عائدات الفوائد فتعتبر جزءا من نشاط التشغيل ويتم إثباتها في موارد الباب الثالث/فصل1/بند1.

(4) *العبارة صحيحة:* وذلك لكون النظام المحاسبي الحكومي في اليمن يتبع الأساس النقدي في إثبات المعاملات المالية المختلفة. وهذا الأساس لايسمح بالتمييز بين الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات وإعداد قوائم مالية وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وبالتالي فأي مبالغ محصلة سواءً كانت إيرادات فعلية أو تحصيل أصول نقدية أو متحصلات بيع أصول أو متحصلات التزامات كأقساط اقتراض تعتبر جميعها في حكم

الموارد ، وكذلك في حالة العكس فكل مبلغ مدفوع يعتبر في حكم الاستخدامات بغض النظر عن نوعه والغرض منه.

(5) *العبارة خاطئة:* القيد المذكور يتم في دفاتر المحافظة باعتبارها الجهة المسؤولة عن توزيع الموارد المشتركة وفقا للقانون. أما القيد في دفاتر المديرية فيتم على النحو الآتي:

		من حـ/ الموارد إلى حـ/ النقدية

(6) *العبارة خاطئة:* هناك عدة اختلافات منها ، أن الحساب البنكي لموارد الحسابات خارج الموازنة يسمى حـ/ البنك حسابات جارية ، ويستخدم لإثبات مختلف المعاملات النقدية سواءً كانت متحصلات أو نفقات ، ويخضع لسيطرة وسلطة الجهة أو الوحدة الحكومية المعنية. أما مايتعلق بموارد الموازنة العامة فيسمى الحساب البنكي الخاص بموارد السلطة المركزية حـ/ البنك موارد ، أو حـ/البنك موارد محلية لدى الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية ، ويستخدم هذا الحساب لإثبات إيداع الموارد فقط ، كما يخضع لسيطرة وسلطة وزارة المالية فقط.

(7) *العبارة صحيحة:* حيث أن المعالجات المحاسبية للحسابات المتقابلة تكون مغلقة بين كل حسابين متقابلين فقط دون أن ينسحب تأثير المعالجة المحاسبية على أي حساب آخر خلافهما ، فعند إثبات المعاملة يجعل أحدهما مديناً والآخر دائناً ، وعند انتهاء الغرض أو تحقق الحدث يجرى قيد عكسي للقيد السابق ، وبالتالي فتأثير المعالجات المحاسبية التي يكون طرفا ها حسابات متقابلة يظل محصوراً بين الحسابين المتقابلين فقط. من الأمثلة على ذلك الحسابات النظامية والحسابات الرقابية الاحصائية.

الوحدة الخامسة

إدارة الاستخدامات العامة ومعالجاتها

التعيينات:

وضح مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مع التعليل باختصار:

(1) تعتبر متحصلات المساهمات الذاتية والتعاونية المقدمة نقداً من الأهالي في المديريات جزءًا من موارد الوحدة الإدارية.

(2) تصنف المبالغ المسددة كمساهمات في رؤوس أموال المؤسسات والشركات المحلية والأجنبية ضمن موازنة التمويل.

(3) تتماثل طبيعة حسابات الالتزامات وقواعد إثباتها وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن مع مفهوم وقواعد إثبات المصروفات المستحقة في المحاسبة المالية.

(4) يتمثل الدعم المركزي الجاري المقدم للوحدات الإدارية بالسلطة المحلية بمبلغ النفقات الفعلية لجميع أبواب الاستخدامات لتلك الوحدات.

(5) يُحمل حساب الصيانة (باب 2 فصل 2) بكافة نفقات الصيانة اللازمة للمحافظة على الأصل وضمان استمرارية تشغيله حتى ولو أدت تلك النفقات إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل.

إجابات التعيينات:

(1) *العبارة خاطئة:* حيث تعامل المساهمات الذاتية التعاونية المقدمة نقداً معاملة الحسابات خارج الموازنة، كما لاتعتبر من موارد الوحدة، فهي بمثابة أمانة يجب إيداعها في حساب بنكي خاص بها ليتم الإنفاق منها على الغرض المخصص لها والمتفق عليه بين الأهالي والمديرية المتمثل في المساهمة إلى جانب المديرية في إنشاء مشروع يعود بالنفع على أهالي المديرية.

(2) *العبارة خاطئة:* حيث تصنف المبالغ المسددة كمساهمات في رؤوس أموال المؤسسات والشركات المحلية والأجنبية ضمن موازنة الاستثمار، كون تلك المدفوعات من أنشطة الحكومة الاستثمارية. ولايعني تبويب حساباتها ضمن الباب الخامس أنها تمثل نشاط تمويلي لأن حسابات استخدامات الباب الخامس تعبر عن المعاملات في الأصول المالية عموماً والتي تتضمن أنشطة استثمارية إلى جانب أنشطة تمويلية.

(3) *العبارة خاطئة:* تتماثل طبيعة حسابات الالتزامات الواردة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن مع مفهوم المصروفات المستحقة في المحاسبة المالية شكلياً، لكن قواعد الإثبات

والاعتراف بالالتزامات في النظام تختلف كثيراً عنها في المحاسبة المالية، فقواعد الإثبات والاعتراف بالمصروفات المستحقة في المحاسبة المالية تؤدي إلى التأثير بشكل مباشر على حسابات المصروفات والإيرادات (قائمة الدخل)، في حين أن إثبات الالتزامات وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي عبارة عن قيود تتم على حسابات متقابلة ليس لها أي تأثير على الأرصدة النهائية لاستخدامات وموارد الموازنة.

(4) *العبارة خاطئة:* يتمثل الدعم المركزي الجاري المقدم لوحدات السلطة المحلية بمبلغ النفقات الفعلية التشغيلية والمتمثلة بالثلاثة الأبواب الأولى من حسابات الاستخدامات فقط (الباب الأول، والثاني، والثالث).

(5) *العبارة خاطئة:* حيث يحمل حساب الصيانة بنفقات الصيانة اللازمة للمحافظة على الأصل وضمان استمرارية تشغيله فقط، أما إذا أدت نفقات الصيانة إلى زيادة الطاقة الانتاجية للأصل فتعتبر نفقة رأسمالية يجب التعامل معها كإضافة للأصل الثابت، وأن يتم تبويبها ضمن حسابات الباب الرابع: اكتساب أصول غير مالية.

الوحدة السادسة

المعالجات المحاسبية للعمليات الأخرى

التدريبات:

تدريب (1) عام: مقتبس من امتحانات سابقة: (المبالغ بالريال)

فيما يأتي بعض المعاملات المالية التي تمت لدى مديرية (س) التابعة لمحافظة (ع) (سلطة محلية) وذلك خلال عام 2011م:

(1) في 5/5 حصلت نقداً 450,000 منها 200,000 موارد زكاة، و52,000 مرتجع أجور، والباقي موارد محلية تخص المديرية.

(2) في 5/6 جرى إيداع المبلغ النقدي المحصل بتاريخ 5/5 في الحسابات البنكية المختصة.

(3) في 8/1 استحقت أجور ومرتبات العاملين لشهر يوليو 2011م، فتم الصرف والقيد وفق البيانات الآتية: 930,000 شيك **بصافي** مرتبات العاملين باسم أمين الصندوق// 80,000 شيك باسم الضرائب// 65,000 شيك باسم التقاعد// 10,000 شيك بالجزاءات// 5,500 شيك باسم النقابة// 9,500 شيك بقيمة ماتم خصمه من مرتب الموظف (سرحان) مقابل استرداد ما سبق صرفه بالخطأ كبدل سفر للمذكور في فبراير2011م// إضافة إلى ذلك فقد تضمنت الاستقطاعات خصم سلف على الأجور بمبلغ 15,000.

(4) في 8/2 تم إيداع شيك الجزاءات والشيك المخصوم من مرتب (سرحان) في الحسابات البنكية المختصة.

(5) في 9/8 حررت شيك بمبلغ 35,000 باسم مدير المشتريات (سالم) كسلفة مؤقتة لمواجهة تكاليف سفره في مهمة رسمية إلى عدن.

(6) في 9/15 وبعد عودة سالم من مهمته في عدن تم محاسبته على أساس: 30,000 بدل سفر، و4,000 مواصلات، و10,000 تكاليف الإقامة بالفندق. وتم صرف الفارق بشيك.

(7) في 10/2 تسلمت إشعاري إضافة من البنك بمبلغ 800,000، و1,700,000 مقابل حصتها للربع الثالث من الموارد العامة المشتركة والدعم المركزي الرأسمالي على التوالي.

(8) في 10/4 حصلت نقداً 122,000 مقابل قيمة أوراق ونماذج ذات قيمة من عهدة الموظف (يحي)، وتوزع بواقع 70٪ لموارد الموازنة و30٪ لحساب جاري خارج الموازنة.

(9) في 10/9 تم محاسبة المقاول (شركة العمار) بالأعمال المنجزة من مشروع توسعة مدرسة الشهداء بموجب المستخلص (2) وذلك وفق البيانات الآتية:

- قيمة الأعمال المنجزة وفق المستخلص (2) والمستخلص (1) 14 مليون، و5 ملايين على التوالي. ويخصم من صافي قيمة الأعمال المنجزة مايلي (بالترتيب):
  - 10٪ تأمين صيانة يعاد بعد الاستلام النهائي للمشروع.
  - 20٪ حصة المستخلص من الدفعة المقدمة والتي صرفت للمقاول قبل سنتين.
  - 2٪ تحت حساب ضرائب الدخل. (تخصم من الصافي)

(10) في 11/5 أجرت مزاداً علنياً لبيع أثاث مستعمل، فتقدم للمزاد 5 مزايدين أودعوا ضمانات دخولهم المزاد نقدا بالخزينة والتي بلغ إجماليها 40,000، وفي نفس اليوم تم عقد جلسة المزاد حيث أرسي على المتقدم (فلاح) وذلك ببيع الأثاث للمذكور بمبلغ 470,000، وعلى ضوء ذلك تم مايلي:

أ. أُودع ضمان الفائز (فلاح) والبالغ 8,000 في البنك لحين قيامه بدفع قيمة الأثاث.

ب. أُعيدت الضمانات الأخرى غير الفائزة لأصحابها نقداً من الخزينة.

ج. في 11/6 سدد (فلاح) بشيك مقبول الدفع ثمن الأثاث الذي أُرسي عليه في المزاد، حيث أرسل الشيك للبنك للتحصيل، وورد اشعار البنك باتمام تحصيله.

د. في 11/7 أعيد ضمان الدخول في المزاد الخاص بالفائز (فلاح) بشيك مسحوب على البنك المختص.

(11) في 12/31 يراد إجراء التسويات الآتية:

أ. بلغت مصروفات الإيجار المدفوعة مقدما 240,000.

ب. بلغت إيرادات الزكاة والضرائب المستحقة بشكل قطعي ونهائي، وتلك التي محل تنازع ومعروضة أمام المحكمة عن عام 2011م 4,800,000، 7,350,000 على التوالي.

ج. بلغت الالتزامات للغير عن سلع وخدمات التي لم تصرف رغم أحقيتها 3,210,000.

المطلوب:

أولاً: إجراء قيود اليومية اللازمة لكافة المعاملات السابقة بدفاتر المديرية (س).

ثانياً: إجراء قيود اليومية الخاصة بتوزيع الموارد العامة المشتركة، والدعم المركزي الرأسمالي المذكورة بالفقرة رقم (7) وذلك بدفاتر الجهات المختصة بتوزيع تلك الموارد موضحاً أسماء تلك الجهات.

التعيينات:

(1) استحدث النظام حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية بغرض إثبات المبالغ الدائنة المستحقة للغير ولم يتم سدادها حتى نهاية العام المالي.

(2) حساب المبالغ الدائنة المحصلة للغير ذو طبيعة مدينة، حيث يتم القيد عند تسديدها لأصحابها بجعل حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير مديناً، وحـ/ البنك مساهمات ذاتية دائناً.

(3) المبالغ المدفوعة مقدماً المنصرفة للموردين والمقاولين خلال السنة المالية ولم يتم تصفيتها أو استنفادها حتى نهاية السنة المالية، يجب إثبات مبالغها كموارد.

(4) يستخدم حـ/ البنك حسابات جارية في إثبات معاملات استخدامات وموارد الموازنة العامة للدولة لدى كل من السلطة المركزية والسلطة المحلية.

(5) تركز مجموعة الحسابات النظامية على جانب المتحصلات دون المدفوعات.

(6) حـ/ النقدية هو حساب موازنة رئيسي يستخدم لاستلام وإيداع المتحصلات النقدية السائلة الخاصة بحسابات الموازنة العامة تمهيداً لإيداعها في البنك.

إجابة التدريبات:

إجابة التدريب رقم (1):

إيضاحات حول حل التدريب:

(1) الفقرة (1): متحصلات الخزينة يوم 2011/5/5م

موارد محلية	موارد مشتركة	حسابات جارية	أمانات	الإجمالي	البيـــان
88,000	88,000	24,000		200,000	إيرادات زكاة
			52,000	52,000	مرتجع أجور
198,000				198,000	موارد محلية (الباقي)
286,000	**88,000**	**24,000**	**52,000**	**450,000**	**الإجمالي**

(1) الفقرة (9): المستخلص الثاني لمشروع توسعة مدرسة الشهداء:

البيان		المبلغ بالريال
قيمة الأعمال المنجزة بموجب المستخلص (2)		14,000,000
ناقصا: قيمة الأعمال المنجزة بموجب المستخلص (1)		(5,000,000)
صافي قيمة الأعمال المنجزة بالمستخلص الثاني		**9,000,000**
يخصم: ضمان صيانة = 9,000,000×10٪ =		(900,000)
الباقي		**8,100,000**
يخصم: مقابل استرداد الدفعة المقدمة = 8,100,000 ×20٪ =		(1,620,000)
الصافي: يصرف المبلغ من البنك اكتساب أصول غير مالية على النحو الآتي:		**6,480,000**
شيك رقم....... للضرائب = 6,480,000 × 2٪ =	129,600	
شيك رقم.......بالصافي للمقاول (6,480,000 - 129,600) =	6,350,400	
الإجمالي	**6,480,400**	

أولاً: قيود اليومية بدفاتر مديرية باجل لعام 2011م: (وحدة إدارية -سلطة المحلية)

مديـن	دائـن	البيـــان	التاريخ	الفقرة
450,000		من حـ/ النقدية	5/5/ 2011	1
		إلى مذكورين		
	374,000	حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		
	24,000	حـ/ الحسابات الجارية		
	52,000	حـ/ مرتجع الأجور		
		إثبات المحصل نقدا بخزينة المديرية يوم 2011/5/5 (إيضاح 1)		
		من مذكورين	6/5/ 2011	2
286,000		حـ/ البنك موارد محلية		
88,000		حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		
24,000		حـ/ البنك حسابات جارية		
52,000		حـ/ البنك أمانات		
	450,000	إلى حـ/ النقدية		
		إيداع النقد المحصل يوم 5/5 في حسابات البنك المختصة (إيضاح1)		

1,115,000	 15,000 1,100,000	من حـ/ الاستخدامات (باب1/فصل/بند/نوع) إلى مذكورين حـ/ سلف على الأجور حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية 80,000 شيك رقم....... لمصلحة الضرائب 65,000 شيك رقم....... للهيئة العامة للتأمينات والمعاشات 10,000 شيك رقم......جزاءات (تضاف كموارد) 5,500 شيك رقم..... باسم النقابة 9,500 شيك رقم.... استرداد ماصرف بالخطأ للموظف سرحان 930,000 شيك رقم...... بالصافي باسم أمين الصندوق إثبات استحقاق وصرف مرتبات وأجور العاملين لشهر يوليو 2011م	/8/1 2011	3
10,000	 10,000	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) إيداع شيك الجزاءات المخصومة من مرتبات الموظفين لشهر يوليو	/8/1 2011	4
9,500	 9,500	من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية إلى حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إيداع الشيك المخصوم من مرتب سرحان استرداد ماصرف خطأ	/8/1 2011	4
9,500	 9,500	من حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة عكس قيد المتابعة النظامي بما تم استرداده من الموظف سرحان	/8/1 2011	4
35,000	 35,000	من حـ/ السلف المؤقتة (باسم/ سالم) إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية صرف سلفة مؤقتة لمدير المشتريات لمواجهة مهمة سفره إلى عدن	/9/8 2011	5
44,000	 35,000 9,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى مذكورين حـ/ السلف المؤقتة (باسم/سالم) حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية تسوية السلفة المؤقتة باسم سالم وصرف الفارق المستحق	/9/15 2011	6

منه	له	البيان	التاريخ	رقم القيد
2,500,000		من حـ/ البنك موارد محلية	/10/2 2011	7
	2,500,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		
		اثبات ماتم إضافته للبنك موارد مقابل حصة المديرية من الموارد العامة المشتركة والدعم المركزي الرأسمالي للربع الثالث 2011		
122,000		من حـ/ النقدية	/10/4 2011	8
		إلى مذكورين		
	85,400	حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)		
	36,600	حـ/ الحسابات الجارية		
		إثبات ماتم تحصيله من قيمة النماذج ذات القيمة من (يحي)		
122,000		من حـ/ متابعة المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة	/10/4 2011	8
	122,000	إلى حـ/ المبالغ المستحقة عن أوراق ونماذج ذات قيمة		
		عكس القيد النظامي بالمحصل من قيمة اوراق ونماذج ذات قيمة		
		من مذكورين	10/9 2011	9
1,620,000		حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية		
6,480,000		حـ/الاستخدامات (باب4/فصل/بند/نوع)		
		إلى مذكورين		
	1,620,000	حـ/ المبالغ المدفوعة مقدماً		
	6,480,000	حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية		
		سداد صافي قيمة المستخلص للمقاول (شركة العمار) عن مشروع توسعة مدرسة الشهداء (إيضاح 2)		
		6,350,400 شيك رقم....باسم المقاول		
		129,600 شيك رقم...... باسم الضرائب		
6,480,000		من حـ/ مراقبة اكتساب أصول غير مالية	10/9 2011	9
	6,480,000	إلى حـ/ اكتساب أصول غير مالية		
		عكس القيد الرقابي الإحصائي بصافي قيمة المستخلص (2)		
40,000		من حـ/ النقدية	/11/5 2011	10
	40,000	إلى حـ/ التأمينات المتنوعة		
		استلام ضمانات دخول مزاد بيع الأثاث نقدا		

10 (أ) و (ب)	/11/5 2011	من مذكورين حـ/ البنك أمانات حـ/ التأمينات المتنوعة إلى حـ/ النقدية إيداع ضمان الفائز بالمزاد لدى البنك وإعادة ضمانات غير الفائزين	 40,000	 8,000 32,000

10 (ج)	/11/6 2011	من حـ/ شيكات وارده للتحصيل إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل إرسال شيك قيمة الأثاث المباع في المزاد الى البنك لتحصيله	 470,000	470,000
10 (ج)	/11/6 2011	من حـ/ البنك موارد محلية إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع) تحصيل شيك قيمة الأثاث المباع في المزاد من فلاح	 470,000	470,000
10 (ج)	/11/6 2011	من حـ/ شيكات تحت للتحصيل إلى حـ/ شيكات واردة للتحصيل عكس القيد النظامي الخاص بشيك قيمة الأثاث المباع في المزاد	 470,000	470,000
10 (د)	/11/7 2011	حـ/ التأمينات المتنوعة حـ/ البنك أمانات إعادة تأمين دخول المزاد للفائز بالمزاد (فلاح) بعد سداد قيمة الاثاث	 8,000	8,000
11 (ب)	12/31 2011/	من حـ/ النفقات المقدمة عن سلع وخدمات وممتلكات إلى حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة إثبات الإيجارات المدفوعة مقدماً	 240,000	240,000
11 (ج)	12/31 2011/	من حـ/ الموارد المستحقة إلى حـ/ تسوية المستحقات والمقدمات المدينة إثبات موارد الزكاة والضرائب المستحقة بشكل قطعي ونهائي	 4,800,000	4,800,000
11 (ج)	12/31 2011/	من حـ/ الديون المستحقة للحكومة إلى حـ/ متابعة مطلوبات الحكومة إثبات موارد الزكاة والضرائب التي مازالت محل تنازع أمام المحكمة	 7,350,000	7,350,000

مدين	دائن	البيان	التاريخ	رقم
3,210,000	3,210,000	من حـ/ التزامات سلع وخدمات وممتلكات إلى حـ/ دائنون التزامات قائمة إثبات الالتزامات المستحقة للغير عن سلع وخدمات بنهاية العام	12/31 2011/	11 (د)

ثانياً: قيود اليومية بدفاتر الجهات المقدمة للموارد العامة المشتركة والدعم المركزي الرأسمالي - الفقرة (7):

(1) *قيود اليومية بدفاتر ديوان وزارة الإدارة المحلية لتوزيع الموارد العامة المشتركة:*

مدين	دائن	البيان	التاريخ	رقم
2,200,000	2,200,000	من حـ/ الموارد العامة المشتركة إلى حـ/ البنك موارد عامة مشتركة إثبات توزيع الموارد العامة المشتركة (حصة مديرية س)	/10/2 2011	7

(2) *قيود اليومية بدفاتر ديوان وزارة المالية لتوزيع الدعم المركزي الرأسمالي:*

مدين	دائن	البيان	التاريخ	رقم
4,500,000	4,500,000	من حـ/ الاستخدامات (باب/فصل/بند/نوع) إلى حـ/ البنك استخدامات إثبات توزيع الدعم المركزي الرأسمالي (حصة مديرية س)	10/2 / 2011	7

إجابات التعيينات:

(1) *العبارة خاطئة:* استحدث النظام حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية لمواجهة معالجة المبالغ المدفوعة كسلف مؤقتة أو اعتمادات مستندية أو تحويلات نقدية للخارج أو مبالغ مدفوعة مقدما ولم يتم تسويتها أو توريدها أو تقديم مستنداتها حتى نهاية العام المالي، وذلك لكون النظام يتبع الأساس النقدي فضلا عن التشديد في تأكيد الالتزام باعتمادات الموازنة وهو مايتطلب إثبات كافة المبالغ المدفوعة من اعتمادات الموازنة كإستخدامات. وبالتالي يتم نهاية العام القيد في الجانب الدائن للحساب المذكور بمبالغ السلف والاعتمادات المستندية والتحويلات للخارج والدفعات المقدمة المنصرفة خلال العام ولم يتم تسويتها حتى نهاية العام، يقابله في الجانب المدين حسابات الاستخدامات ذات العلاقة بتلك المدفوعات.

(2) *العبارة خاطئة:* أولاً: حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير من حسابات الأمانات وبالتالي فهو ذو طبيعة دائنة وليس مدينة ، وثانياً: يتم تسديد تلك المبالغ لأصحابها بجعل حـ/ المبالغ الدائنة المحصلة للغير مديناً وحـ/ البنك أمانات دائناً ، حيث أن حـ/ البنك مساهمات ذاتية لاعلاقة له بحسابات الأمانات كونه يتعلق بمساهمات المبادرات الذاتية والتعاونية لوحدات السلطة المحلية.

(3) *العبارة خاطئة:* المبالغ المدفوعة مقدماً المنصرفة للموردين والمقاولين خلال السنة المالية ولم يتم تصفيتها أو استنفادها حتى نهاية السنة المالية، يجب إثبات مبالغها كاستخدامات وليس موارد مع توسيط حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية. وعند تسويتها في السنة أو السنوات اللاحقة يتم إثبات ذلك بجعل حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية مديناً، وحـ/ المبالغ المدفوعة مقدما دائناً.

(4) *العبارة خاطئة:* يستخدم حـ/ البنك حسابات جارية في مواجهة مدفوعات ومقبوضات معاملات الحسابات الجارية خارج الموازنة وذلك لدى كل من السلطة المركزية والسلطة المحلية. ومن الأمثلة عليها حصة العمال في الزكاة، ورسوم النظام الموازي ورسوم الأنشطة في الجامعات الحكومية، ومتحصلات الجوازات والأحوال المدنية المحددة قانونا كموارد خارج الموازنة.

(5) *العبارة صحيحة:* وذلك لأن كافة الحسابات الفردية لمجموعة الحسابات النظامية تتعلق بالمتحصلات سواءً كانت متحصلات خاصة بالموازنة أو متحصلات الحسابات خارج الموازنة. وتتضمن الكفالات، والديون المستحقة للحكومة، والشيكات تحت التحصيل والمؤجلة، والمبالغ المحصلة عن أوراق ونماذج ذات قيمة. وواضح أن جميع تلك الحسابات تتعلق بالمعاملات المالية ذات العلاقة بالتحصيل وليس الدفع.

(6) *العبارة خاطئة:* حيث أن حـ/ النقدية ليس حساب موازنة رئيسي وإنما حساب مساعد يستخدم لاستلام وإيداع المتحصلات النقدية السائلة تمهيدا لإيداعها في البنك. ولايقتصر استخدام حـ/النقدية على استلام المتحصلات الخاصة بحسابات الموازنة العامة فقط، وإنما أيضا المتحصلات الخاصة بالحسابات خارج الموازنة وحسابات الأمانات وأي متحصلات نقدية أخرى يصدر بها تعليمات وقرارات.

الوحدة السابعة

التقارير المالية وإعداد الحسابات الختامية

التدريبات:

تدريب (1): تسويات وتصحيح أخطاء حسابات البنوك:

في نهاية شهر يوليو 2011م، قام المحاسب المختص لدى مديرية (س) بمطابقة حسابات البنوك الخاصة بالموازنة وحسابات البنوك خارج الموازنة، وقد أظهرت كشوفات المطابقة الفوارق والمعلقات الآتية:

(1) 34,000 ريال عبارة عن مبلغ مسترد سبق صرفه بالخطأ العام الماضي من البنك نفقات تشغيلية، وقد تم إضافته وتسجيله كما يلي:

34,000		من حـ/ البنك موارد محلية
	34,000	إلى حـ/ الموارد

(2) 40,000 ريال عبارة عن مبلغ محصل للغير أودع بالخطأ في حساب البنك اكتساب أصول غير مالية محلية، وجرى إثبات ذلك كما يلي:

40,000		من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية
	40,000	إلى حـ/ الاستخدامات

(3) 219,000 ريال قيمة شيك مسحوب على حـ/البنك نفقات تشغيلية مقابل أجور إضافية، وأخطأ المحاسب بتسجيله بمبلغ 291,000 ريال خصما من حـ/ البنك اكتساب اصول غير مالية، علماً أن البنك قد صرف المبلغ الصحيح من الحساب الصحيح.

(4) 100,000 ريال عبارة عن استرداد ماسبق صرفه بالخطأ العام الماضي لأحد المقاولين من حـ/البنك مساهمات ذاتية، غير أنه تم إيداع وتسجيل المبلغ المسترد كموارد محلية.

(5) 15,000 ريال عبارة عن مبلغ متبقٍ من سلفة مؤقتة منصرفة العام الماضي للموظف (بركات)، حيث تم توريد المبلغ نقداً بالخزينة وجرى إثبات ذلك على النحو الآتي:

15,000		من حـ/ النقدية
	15,000	إلى حـ/ السلفة المؤقتة (باسم الموظف/ بركات)

وفي اليوم التالي تم إيداع المبلغ في حـ/ البنك موارد محلية، غير أن المحاسب أثبت ذلك بالقيد الآتي:

15,000		من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية
	15,000	إلى حـ/ النقدية

(6) 20,000 ريال قيمة شيك مسحوب من حساب البنك حسابات جارية، وحدث خطأ أن تم إثبات المبلغ على النحو الآتي:

20,000		من حـ/ الاستخدامات
	20,000	إلى حـ/ البنك حسابات جارية

(7) 65,000 ريال قيمة شيك محصل يخص حساب جاري خارج الموازنة، وحدث أن تم إيداع وإثبات المبلغ كموارد موازنة.

التعيينات:

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة مما يأتي مع التعليل باختصار:

(1) تقفل إجماليات المبالغ المنصرفة من كل من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية، وحـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية في حـ/ الدائنين – سلطة محلية.

(2) يتم إعداد الموازنة العامة للدولة في اليمن وفق نظام الموازنة الصفرية، حيث تكون الأرصدة الفعلية لحسابات الموارد والاستخدامات والبنك لجميع الجهات والوحدات الحكومية نهاية العام مساوية الصفر.

(3) عند إعداد الحسابات الختامية للموازنة العامة، يتم إجراء التسويات الجردية اللازمة لكل من حـ/البنك حسابات جارية، وحـ/البنك أمانات، وحـ/البنك مساهمات ذاتية بنفس الكيفية التي تتم مع حسابات البنك الخاصة باستخدامات وموارد الموازنة.

(4) برغم إظهار أرصدة وإجماليات الالتزامات والمستحقات والمقدمات في كشوف الحسابات الختامية، إلا أن هذه الأرصدة والإجماليات لم يكن لها أي تأثير مباشر على حسابات الموازنة الرئيسية.

(5) في نهاية السنة المالية تقفل موارد واستخدامات موازنة الوحدة الإدارية في حـ/ وزارة المالية.

إجابة التدريبات:

إجابة التدريب (1) تسويات و تصحيحات أخطاء حسابات البنوك:

(1) هناك خطآن الأول: بإيداع المبلغ في الحساب البنكي الخطأ، حيث يعتبر موارد مركزية ويجب إيداعه في حـ/الحكومة العام لصالح المالية. ويتم تصحيح هذا الخطأ بإبلاغ وزارة المالية بخصم المبلغ من البنك موارد محلية وتحويله لحساب الحكومة العام.

الخطأ الثاني: في القيد المحاسبي ويتم التصحيح بعكس القيد السابق بعد الحصول على اشعار البنك بخصم المبلغ من حـ/البنك موارد محلية، ويجرى قيد التصحيح كما يلي:

34,000		من حـ/ الموارد
	34,000	إلى حـ/ البنك موارد محلية

(2) يتم التصحيح إجرائياً ودفترياً كما يلي:

أ. التصحيح إجرائياً من خلال إبلاغ البنك بخصم المبلغ من حـ/ البنك اكتساب اصول غير مالية محلية وإيداعه في حـ/ البنك أمانات.

ب. تصحيح العملية دفترياً بإجراء القيدين الآتيين:

الأول: إثبات خصم المبلغ من البنك اكتساب أصول غير مالية:

40,000		من حـ/ الاستخدامات
	40,000	إلى حـ/ البنك اكتساب اصول غير مالية محلية

الثاني: إثبات إضافة المبلغ في حـ/ البنك أمانات، ولحـ/ مبالغ دائنة محصلة للغير:

40,000		من حـ/ البنك أمانات
	40,000	إلى حـ/ مبالغ دائنة محصلة للغير

(3) يوجد هنا خطآن في المبلغ وفي التوجيه المحاسبي، غير أن الخطأين قد حدثا بدفاتر الجهة فقط دون البنك، وبالتالي فسوف يقتصر التصحيح دفترياً فقط وذلك بإتباع إما الطريقة المطولة (قيدين)، أو الطريقة المختصرة (قيد واحد). ويتم التصحيح بالطريقة المطولة بإجراء القيدين الآتيين:

الأول: عكس القيد الأصلي الخاطئ:

291,000		من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية
	291,000	إلى حـ/ الاستخدامات

الثاني: إثبات القيد الصحيح بالمبلغ الصحيح وفي حساب البنك الصحيح:

219,000		من حـ/ الاستخدامات
	219,000	إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية

(4) يتم التصحيح إجرائياً ودفترياً كما يلي:

أ. إبلاغ البنك بخصم المبلغ من حـ/ البنك موارد محلية وإيداعه في حـ/ البنك مساهمات ذاتية.

ب. تصحيح العملية دفترياً بإجراء القيدين الآتيين:

الأول: إثبات خصم المبلغ من البنك موارد محلية:

100,000		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)
	100,000	إلى حـ/ البنك موارد محلية

الثاني: إثبات إضافة المبلغ في حـ/ البنك مساهمات ذاتية:

100,000		من حـ/ البنك مساهمات ذاتية
	100,000	إلى حـ/ المساهمات الذاتية

(5) هنا عدة أخطاء مركبة تتمثل في اعتبار المبلغ المتبقي من السلفة تخفيض لبنك نفقات تشغيلية في حين يعتبر موارد كون السلفة صرفت في سنة مالية سابقة وليس في نفس السنة، إضافة إلى عدم تسوية حـ/ مبالغ دائنة تحت التسوية. وسوف يقتصر تصحيح هذا الخطأ دفترياً فقط كون البنك قد أضاف المبلغ في الحساب الصحيح، وللاختصار سوف يتم تجاهل حـ/ النقدية كونه لم يتأثر بالخطأ، وتصحيح هذا الخطأ سوف يتطلب إجراء الثلاث المعالجات المحاسبية الآتية:

أ. تصحيح الخطأ في القيد الأول:

15,000		من حـ/ السلفة المؤقتة (باسم الموظف/ بركات)
	15,000	إلى حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)

ب. تصحيح الخطأ في القيد الثاني:

15,000		من حـ/ البنك موارد محلية
	15,000	إلى حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية

ج. تسوية حـ/ السلفة المؤقتة، وحـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية:

15,000		من حـ/ المبالغ الدائنة تحت التسوية
	15,000	إلى حـ/ السلف المؤقتة

(6) سوف يقتصر تصحيح هذا الخطأ دفترياً فقط، وذلك إما بالطريقة المطولة (قيدين)، أو بالطريقة المختصرة (قيد واحد) كما يلي:

20,000		من حـ/ الحسابات الجارية
	20,000	إلى حـ/ الاستخدامات

(7) يتم تصحيح هذا الخطأ إجرائياً ودفترياً وذلك على النحو الآتي:

أ. إبلاغ البنك بخصم المبلغ من حساب البنك موارد محلية وإيداعه في حساب البنك الجاري.

ب. إجراء قيدي التصحيح الآتيين بموجب إشعارات الإضافة والخصم البنكية:

القيد الأول: خصم المبلغ من البنك موارد محلية وإلغاء القيد الأصلي الخاطئ:

65,000		من حـ/ الموارد (باب/فصل/بند/نوع)
	65,000	إلى حـ/ البنك موارد محلية

القيد الثاني: إضافة المبلغ في الحساب البنكي الصحيح حـ/ بنك حسابات جارية:

65,000		من حـ/ البنك حسابات جارية
	65,000	إلى حـ/ الحسابات الجارية

إجابات التعيينات:

(1) *العبارة خاطئة:* يقفل إجمالي المبالغ المنصرفة من حـ/ البنك نفقات تشغيلية محلية في حـ/ الدائنين – مالية، كون تمويل تلك النفقات يأتي من الدعم المركزي الجاري بمعرفة وزارة المالية. أما إجمالي المبالغ المنصرفة من حـ/ البنك اكتساب أصول غير مالية محلية، فتقفل في حـ/الدائنين – سلطة محلية.

(2) *العبارة خاطئة:* يتم إعداد الموازنة العامة للدولة في اليمن وفق نظام موازنة البنود. وبالنسبة لأرصدة حسابات الموارد والاستخدامات والبنك لجميع الجهات والوحدات الحكومية، فهي في نهاية العام مساوية الصفر فعلاً، غير أن ذلك يعود لإتباع النظام المحاسبي الحكومي في اليمن لنظام حساب الخزينة المنفرد، ومفاهيم نظرية الأموال المخصصة، والذي يستوجب إقفال إجماليات وأرصدة حسابات موارد واستخدامات الموازنة في حـ/ وزارة المالية، وحـ/ السلطة المحلية.

(3) *العبارة خاطئة:* عند إعداد الحسابات الختامية فأرصدة حسابات البنوك الخاصة بالحسابات خارج الموازنة يجب أن ترحل إلى السنة المالية التالية، في حين أن حسابات البنك الخاصة بموارد واستخدامات الموازنة يجب أن تقفل شهرياً لحـ/ أو على حـ/وزارة المالية، أو سلطة محلية. أيضا فإن الشيكات المسحوبة على حسابات البنوك خارج الموازنة والتي لم تُقدم للبنك للصرف حتى نهاية العام يجب أن تظل معلقة حتى يتم صرفها فعلاً أو تعاد

للبنك، في حين أن مثيلها في حسابات البنك الخاصة بالموازنة يجب إبطالها وإلغاؤها نهاية العام.

(4) *العبارة* صحيحة: وذلك لأن السياسات المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن توجب إتباع الأساس النقدي بنص القانون، أما السياسات المحاسبية التي تم استحداثها مؤخرا بإظهار المستحقات والمقدمات، فيتم إثبات قيد الاستحقاق على حسابات متقابلة انتقالية أو رقابية وليس على حسابات استخدامات وموارد الموازنة، وعند تحققها يتم عكس القيد، وبالتالي فليس لتلك المعالجات الخاصة بالالتزامات والمستحقات أي تأثير مباشر على حسابات استخدامات وموارد الموازنة.

(5) *العبارة خاطئة:* حيث يتم إقفال موارد واستخدامات موازنة الوحدات الإدارية في حـ/مدينين ودائنين (وزارة المالية) بمقدار موارد الدعم المركزي الجاري والنفقات التشغيلية فقط، و ماسوى ذلك من موارد واستخدامات موازنة الوحدة الإدارية يتم إقفالها في حـ/مدينين ودائنين (سلطة محلية).



هيكل (دليل) حسابات الموازنة موارد واستخدامات

☐دليل حسابات الموارد وتوزيعها

يقدم هذا الملحق تبويب أسماء وأرقام كافة موارد واستخدامات حسابات الموازنة العامة مع توضيح توزيعها بين السلطتين المركزية والمحلي، إضافة إلى توضيح مدلولات أهم تلك الحسابات والقواعد والأحكام ذات العلاقة وذلك كما وردت في دليل الموازنة العامة للدولة والصادر من وزارة المالية ولمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى الدليل المشار إليه

1-1 تبويب حسابات موارد التشغيل:

أولاً: تبويب حسابات الباب الأول: الإيرادات الضريبية

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المخصص لها الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
1				**الإيرادات الضريبية**				
	1			**إيرادات الزكاة**		**50٪**	**50٪**	
		1		***إيرادات الزكاة***		**50٪**	**50٪**	
			01	زكاة الحبوب		50٪	50٪	
			02	زكاة القات		50٪	50٪	
			03	زكاة المخضرات		50٪	50٪	
			04	زكاة المواشي		50٪	50٪	
			05	زكاة الباطن - ق.ع		50٪	50٪	
			06	زكاة الباطن– ق.خ		50٪	50٪	
			07	زكاة الباطن - أفراد		50٪	50٪	
			08	زكاة الفطرة		50٪	50٪	
			09	أخرى		50٪	50٪	
	2			**الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية**				
		1		***الضرائب على دخل الأفراد***				
			01	ضريبة مرتبات وأجور ق.حكومي	✓			
			02	ضريبة مرتبات وأجور ق.عام	✓			
			03	ضريبة مرتبات وأجور ق. خاص	✓			
			04	ضرائب أرباح مهن حرة		✓		

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المخصص لها الإيراد: السلطة المركزية	السلطة المحلية: محلي مديرية	السلطة المحلية: مشترك محافظة	السلطة المحلية: مشترك عام
			05	ضريبة على ريع عقارات وأراضي			✓	
			06	ضريبة دخل التصرفات والمبيعات العقارية	✓			
			07	ضرائب دخل أخرى على الأفراد	✓	✓	✓	
		2		***ضرائب على دخل الشركات والمشروعات***	✓			
			01	ضريبة على أرباح ق. عام	✓			
			02	ضريبة على أرباح ق. مختلط	✓			
			03	ضريبة على أرباح ش. أموال	✓			
			04	ضريبة على أرباح ش. أشخاص	✓			
			05	ضرائب دخل شركات النفط والمعادن الأجنبية	✓			
			06	ضريبة على أرباح الأفراد	✓			
			07	ضرائب دخل ش. ومؤسسات أخرى	✓			
		3		***ضرائب دخل أخرى***	✓			
			01	الغرامات الضريبية غير المحددة	✓			
			02	ضرائب دخل أخرى	✓			
	3			**الضرائب على رواتب وأجور القوى العاملة**			✓	
		1		***الضرائب على رواتب وأجور القوى العاملة***			✓	
			01	ضرائب كسب عمل على المهن الحرة			✓	
	4			**الضرائب على الملكية**				
		1		***ضرائب متكررة على ممتلكات غير منقولة***				
			01	ضرائب متكررة على الأراضي				
			02	ضرائب متكررة على المباني والإنشاءات				
		2		***ضرائب متكررة على صافي الثروة***				
		3		***ضرائب على المعاملات المالية والرأسمالية***				
			01	رسوم نقل ملكية الأراضي		✓		
			02	رسوم نقل ملكية العقارات		✓		
			03	رسوم نقل ملكية وسائل النقل			✓	
			04	رسوم أخرى	✓			
		4		***ضرائب غير متكررة أخرى على الملكية***				

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المخصص لها الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			01	ضرائب غير متكررة أخرى على الملكية				
		5		***ضرائب متكررة أخرى على الملكية***				
			01	ضرائب متكررة أخرى على الملكية				
	5			**الضرائب على السلع والخدمات**				
		1		***الضريبة العامة على مبيعات السلع والخدمات***				
			01	ضريبة مبيعات محروقات	✓			
			02	ض. مبيعات السجائر المستوردة	✓			
			03	ض. مبيعات السجائر المنتجة محلياً	✓			
			04	ض. مبيعات القات			✓	
			05	ض. مبيعات منتجات صناعية محلية أخرى	✓			
			06	ض. مبيعات واردات السيارات ووسائل النقل	✓			
			07	ض. مبيعات واردات آلات وأجهزة كهربائية	✓			
			08	ض. مبيعات واردات أدوية وأجهزة طبية	✓			
			09	ض. مبيعات واردات آلات ومعدات وأجهزة بما فيها الالكترونية (عدا الكهربائية والطبية)	✓			
			10	ض. مبيعات واردات قطع الغيار	✓			
			11	ض. مبيعات واردات مواد البناء والكهرباء	✓			
			12	ض. مبيعات على واردات السلع الأخرى	✓			
			13	ض. مبيعات خدمات الهاتف الثابت والنقال	✓			
			14	ض. مبيعات خدمات فنادق ومطاعم (سياحية)	✓			
			15	ض. مبيعات خدمات النقل الجوي	✓			
			16	ض. مبيعات الخدمات الأخرى	✓			
		2		***أرباح احتكارات الدولة المالية***	✓			
		3		***الضرائب على الخدمات النوعية***				
			01	ض. مبيعات تذاكر السينما والفيديو والكاسيت والمهرجانات والفعاليات الرياضية	✓			
			02	رسوم فواتير الكهرباء والمياه والتلفون	✓			
			03	رسوم تذاكر السفر لصالح السلطة المحلية				✓

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المخصص لها الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			04	ض. على خدمات نوعية أخرى	✓			
		4		***الضرائب على استخدام السلع والتراخيص باستخدامها وتأدية الأنشطة***				
			01	الضريبة على المركبات	✓			
			02	رخص وسائل النقل			✓	
			03	رسوم فتح المحلات التجارية		✓		
			04	رسوم تراخيص مزاولة المهن المختلفة			✓	
			05	رسوم تراخيص الاصطياد		✓		
			06	رسوم تراخيص المنشآت التعليمية والصحية			✓	
			07	رسوم فتح صيدليات وأشعة ومختبرات ومخازن			✓	
			08	رسوم إنشاء مكاتب إرشاد زراعي ومشاتل			✓	
			09	رسوم تراخيص مدارس تدريب قيادة سيارات			✓	
			10	رسوم الدعاية والإعلان		✓		
			11	رسوم رخص الأعمال الفنية			✓	
			12	إيرادات رخص مزاولة مهنة الاستيراد	✓			
			13	إيرادات رخص مزاولة مهنة التصدير	✓			
			14	رسوم استخدام أجهزة اتصالات ذات الترددات	✓			
			15	أخـــرى	✓			
		5		***ضرائب أخرى على السلع والخدمات***	✓			
			01	ضرائب أخرى على السلع والخدمات	✓			
	6			**الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية**				
		1		***الرسوم الجمركية***	✓			
			01	رسوم جمركية على السيارات ووسائل النقل.	✓			
			02	رسوم جمركية على آلات والأجهزة الكهربائية	✓			
			03	رسوم جمركية على الأدوية وأجهزة طبية	✓			
			04	رسوم جمركية على آلات ومعدات وأجهزة بما فيها الالكترونية (عدا الكهربائية والطبية)	✓			
			05	رسوم جمركية على قطع الغيار	✓			

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المخصص لها الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			06	رسوم جمركية على مواد البناء والكهرباء	✓			
			07	رسوم جمركية أخرى	✓			
		2		***رسوم استيراد أخرى***	✓			
			01	رسوم استيراد حيوانات حية	✓			
			02	رسوم استيراد أخرى	✓			
		3		***الضرائب على الصادرات***	✓			
			01	الضريبة على الصادرات من القات	✓			
			02	الضرائب على الصادرات الأخرى	✓			
		4		***أرباح احتكارات التصدير أو الاستيراد***				
		5		***أرباح الصرف***				
		6		***الضرائب على عمليات الصرف***				
		7		***ضرائب أخرى على التجارة والمعاملات الدولية***	✓			
			01	إيرادات الغرامات والمصادرات الجمركية	✓			
			02	ضرائب ورسوم أخرى	✓			
	7			**ضرائب أخرى**	✓			
		1		***ضرائب أخرى مدفوعة من شركات الأعمال***	✓			
			01	الغرامات والجزاءات الضريبية والجمركية المدفوعة من شركات الأعمال	✓			
			02	أخرى	✓			
		2		***ضرائب أخرى خلاف المدفوعة من ش. الأعمال***	✓	✓	✓	
			01	ض. أخرى خلاف المدفوعة من ش. الأعمال	✓	✓	✓	

إيضاحات حول تبويب موارد الباب الأول: الإيرادات الضريبية:

يتعلق الباب الأول بحسابات الإيرادات الضريبية بمختلف أنواعها استناداً للتشريعات المنظمة لها ، كما يتضمن بعض الرسوم الحكومية التي تتعلق بمنح تراخيص استخدام السلع وتأدية الأنشطة. وفيما يأتي إيضاحات حول طبيعة ومضامين بعض فصول وبنود وأنواع هذا الباب:

<u>الفصل الأول: إيرادات الزكاة:</u> يتعلق هذا الفصل بإيرادات الزكاة بمختلف أنواعها والتي يتم تقديرها وتحصيلها طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية وقانون الزكاة، وسواءً نقداً أو عيناً وأي بواقي متراكمة من أعوام سابقة، وتخصص كاملةً للسلطة المحلية بواقع 50٪ موارد محلية للمديرية، و50٪ موارد مشتركة.

<u>الفصل الثاني: الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية:</u> يتعلق بإيرادات الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية التي يتم ربطها وتحصيلها بموجب أحكام قانون ضرائب الدخل رقم 17 لسنة 2010م واللوائح والقرارات ذات العلاقة. ويلاحظ مايلي:

<u>البند1: ضرائب على دخل الأفراد، والبند2: ضرائب على دخل الشركات والمؤسسات</u>: تم تبويب أنواعهما تبويباً قطاعياً وذلك لتوفير بيانات الحسابات القومية.

<u>البند 3: ضرائب دخل أخرى:</u> يستخدم لإثبات مبالغ غرامات مخالفة قانون ضرائب الدخل وأي ضرائب دخل أخرى لم تدرج ضمن البنود والأنواع السابقة.

<u>الفصل الثالث: الضرائب على رواتب وأجور القوى العاملة:</u> يتعلق بأية ضرائب محصلة من أصحاب العمل أو العاملين بخلاف المذكورة في الفصل الثاني.

<u>الفصل الرابع: الضرائب على الملكية:</u> يتعلق بإيرادات استخدام الملكية أو انتقالها سواءً كانت ممتلكات منقولة أو غير منقولة، وسواءً فُرضت هذه الضرائب لمرة واحدة (غير متكررة) أو بشكل منتظم (متكررة)، علماً أن هذا النوع من الضرائب لايوجد حالياً في النظام الضريبي اليمني حيث تم إدراجها بغرض تحقيق توافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) 2001، باستثناء البند (3) الذي يتعلق برسوم (وليس ضرائب) نقل الملكية.

<u>الفصل الخامس: الضرائب على السلع والخدمات</u>: يتألف من خمسة بنود وكما يلي:

- *<u>البند1: الضريبة العامة على مبيعات السلع والخدمات:</u>* يتعلق هذا البند بإثبات تقديرات ومتحصلات الإيرادات الضريبية على مبيعات السلع والخدمات المنتجة محلياً والمستوردة، ويتم إعداد تقديراتها وتحصيلها بمعرفة مصلحة الضرائب ولحسابها وبمقتضى القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، عدا النوع (04): الضريبة على مبيعات القات، فيرحل لحساب السلطة المحلية.

- *البند2: أرباح احتكارات الدولة المالية:* يقصد بالاحتكارات المالية ممارسة الحكومة سلطة احتكارية على إنتاج أو توزيع سلع وخدمات معينة بهدف زيادة إيرادات الحكومة، من الأمثلة عليها منتجات البترول، وتصنف أنواع هذا البند حسب نوع السلعة.

- *البند3: الضرائب على الخدمات النوعية:* يقصد بهذه الضرائب تلك التي تفرض على المدفوعات مقابل خدمات معينة، مثل: الدعاية والإعلان، والتأمين، ومدن الملاهي والتسلية، وحلبات السباق، وخدمات الحدائق العامة، وغيرها.

- *البند4: الضرائب على استخدام السلع والتراخيص باستخدامها وتأدية الأنشطة:* يتعلق بإيرادات ضرائب ورسوم استخدام السلع ورسوم رخص فتح ومزاولة الأعمال التجارية والمهنية المختلفة ورسوم الدعاية والإعلان ورسوم تجديد هذه الرخص. ويلاحظ أن تبويب أنواع هذا البند راعى تحقيق بعض التوافق مع نص المادة (123) من قانون السلطة المحلية والمتعلقة بتحديد وتصنيف موارد السلطة المحلية. علما أن هذا التبويب قد تضمن التعديلات الأخيرة التي اعتمدت بموجب قرار وزير المالية رقم (355) لسنة 2009م.

- *البند5: ضرائب أخرى على السلع والخدمات:* يتعلق بأية ضرائب أو رسوم أخرى لم ترد ضمن بنود هذا الفصل.

الفصل السادس: الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية: يتألف من سبعة بنود وكما يلي:

- *البند1: الرسوم الجمركية:* يتضمن هذا البند كافة الضرائب (الرسوم الجمركية) المفروضة على الواردات باختلاف أنواعها بمقتضى "*جداول التعريفة الجمركية*" النافذة.

- *البند2: رسوم استيراد أخرى:* يتعلق بكافة الرسوم المفروضة على الواردات بخلاف ماهو وارد في جداول التعريفة الجمركية.

- *البند3: الضرائب على الصادرات:* يتعلق بكافة الإيرادات من الضرائب والرسوم على الصادرات على اختلاف أنواعها.

- *البند4: أرباح احتكارات التصدير أو الاستيراد، والبند5: أرباح الصرف، والبند6: الضرائب على عمليات الصرف:* لايوجد حالياً مثل هذه الضرائب والرسوم أو الأرباح في التشريع أو النظام الضريبي اليمني، حيث تم إدراجها لتحقيق توافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001.

- *البند7 : ضرائب أخرى على التجارة والمعاملات الدولية:* يتعلق بإيرادات الغرامات الجمركية المختلفة، وكذا المبالغ المحصلة عن بيع ما يتم مصادرته نتيجة مخالفات أو متروكات مضت عليها الفترة القانونية، إضافة إلى أي ضرائب أخرى لم ترد في البنود السابقة.

الفصل السابع: ضرائب أخرى: يندرج تحت هذا الفصل أية إيرادات ضريبية لم تذكر في الفصول من (1) إلى (6) من هذا الباب، والغرامات والجزاءات الضريبية والجمركية غير الموزعة حسب الفئات الضريبية المحصلة من شركات الأعمال أو الأشخاص.

ثانياً: تبويب حسابات الباب الثاني: المنح:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المخصص لها الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
2				**المنح**				
	1			**منح من حكومات خارجية**	✓	✓		
		1		***منح جارية من حكومات خارجية:***	✓	✓		
			01	منح نقدية جارية من حكومات خارجية	✓	✓		
			02	منح عينية جارية من حكومات خارجية	✓	✓		
			03	منح فنية واستشارية	✓	✓		
		2		***منح رأسمالية من حكومات خارجية:***	✓	✓		
			01	منح نقدية رأسمالية من حكومات خارجية	✓	✓		
			02	منح عينية رأسمالية من حكومات خارجية	✓	✓		
			03	منح فنية واستشارية	✓	✓		
	2			**منح من منظمات دولية**	✓	✓		
		1		***منح جارية من منظمات دولية:***	✓	✓		
			01	منح نقدية جارية من منظمات دولية	✓	✓		
			02	منح عينية جارية من منظمات دولية	✓	✓		
			03	منح فنية واستشارية	✓	✓		
		2		***منح رأسمالية من منظمات دولية:***	✓	✓		
			01	منح نقدية رأسمالية من منظمات دولية	✓	✓		

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المخصص لها الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			02	منح عينية رأسمالية من منظمات دولية	✓	✓		
			03	منح فنية واستشارية	✓	✓		
	3			**منح من مستويات حكومية أخـرى**		✓		
		1		***منح جارية من مستويات حكومية أخرى:***		✓		
			01	الدعم المركزي الجاري		✓		
			02	منح عينية جارية من مستويات حكومية أخرى		✓		
			03	منح فنية واستشارية		✓		
		2		***منح رأسمالية من مستويات حكومية أخرى:***		✓		
			01	الدعم المركزي الرأسمالي		✓		
			02	الحصة من الموارد العامة المشتركة		✓		
			03	الحصة من الموارد المشتركة		✓		
			04	منح عينية رأسمالية من مستويات حكومية أخرى		✓		
			05	منح فنية واستشارية		✓		

إيضاحات حول تبويب موارد الباب الثاني: المنح:

يندرج تحت هذا الباب كافة المبالغ النقدية وغير النقدية (العينية والفنية) المتوقع الحصول عليها سواءً للسلطة المركزية أو المحلية كتحويلات بدون مقابل من الحكومات والمنظمات الأجنبية، ومن المستويات الحكومية الأخرى. ويتضمن هذا الباب ثلاثة فصول بيانها على النحو الآتي:

***الفصل الأول: منح من حكومات خارجية*، *والفصل الثاني: منح من منظمات دولية*:** بوبت بنود الفصلين تبويباً اقتصادياً تتضمن منح لأغراض الإنفاق الجاري غير مربوطة أو مشروطة باقتناء أصل من جانب الجهة المتلقية، ومنح رأسمالية لأغراض اقتناء أصول. كما بوبت أنواع البنود تبويباً نوعياً إلى منح نقدية، ومنح عينية، ومنح فنية واستشارية. ويراعى في هذه المنح مايلي:

- عند توريد وصرف مبالغ المنحة بعملة أجنبية، يجب تحويل القيمة إلى الريال اليمني وفق سعر الصرف الوارد بنشرة البنك المركزي بتاريخ حدوث المعاملة.

- التحويلات غير النقدية (عينية وفنية) يجب تقدير قيمتها عند إدراجها في الموازنة العامة.

- كافة المنح المقدمة للسلطة المحلية يجب أن تتم عبر الأجهزة المركزية.

<u>الفصل الثالث: منح من مستويات حكومية أخرى:</u> يشمل هذا الفصل أية تحويلات نقدية وغير نقدية (عينية وفنية) مقبوضة **دون مقابل** من مستوى حكومي إلى مستوى حكومي آخر (مثل: الدعم المركزي الجاري والدعم المركزي الرأسمالي من السلطة المركزية إلى المحافظات، والتحويلات المالية للإيرادات العامة المشتركة من السلطة المركزية إلى المحافظات، وتحويلات الإيرادات المشتركة من المحافظات إلى المديريات)، أو من وحدات بالحكومة العامة إلى وحدات أخرى بالحكومة العامة. ويراعى عند إثبات هذه المنح مايلي:

<u>بند1/نوع01: الدعم المركزي الجاري، وبند2/نوع01: الدعم المركزي الرأسمالي، وبند2/نوع02: الحصة من الموارد العامة المشتركة، وبند2/نوع03: الحصة من الموارد المشتركة:</u> استحدثت هذه الحسابات لاستخدامها من قبل الوحدة الإدارية في إثبات وتبويب حصتها من تلك الموارد والتحويلات، وبالتالي فهذه الأنواع والبنود في جانب الموارد لاتظهر إلا في دفاتر المستوى الحكومي المتلقي لهذه التحويلات أو المنح، ويتمثل هذا المستوى في الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية، أما المستوى الحكومي المقدم أو المحول لهذه المنح والمتمثل في السلطة المركزية فهي بالنسبة له من الاستخدامات وبالتالي سوف يستخدم الحسابات المقابلة لها والمبوبة ضمن حسابات الاستخدامات وتحديدا في الباب 3/ فصل2/ بند3 منح لمستويات حكومية أخرى.

ثالثا: تبويب حسابات الباب الثالث: إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
3				**إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والتحويلات والمتنوعة**				
	1			**<u>دخل الملكية</u>**				
		1		***الفوائد:***	✓			
			01	الفائدة المحصلة من وحدات بالحكومة العامة	✓			
			02	الفائدة المحصلة من مقيمين بخلاف وحدات الحكومة	✓			

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			03	الفائدة المحصلة من غير المقيمين	✓			
		2		***حصة الحكومة من فائض أرباح المؤسسات العامة المالية وغير المالية:***	✓			
			01	أرباح الحكومة من القطاع الزراعي والسمكي	✓			
			02	أرباح الحكومة القطاع الصناعي	✓			
			03	أرباح الحكومة من قطاع النقل والاتصالات	✓			
			04	أرباح الحكومة من القطاع التجاري	✓			
			05	أرباح الحكومة من القطاع المالي والمصرفي	✓			
			06	أرباح الحكومة من قطاع الإنشاءات والتعمير	✓			
			07	أرباح الحكومة من قطاع النفط والمعادن	✓			
			08	أرباح الحكومة من مؤسسات ومشاريع أخرى	✓			
		3		***المسحوبات من دخل أشباه الشركات:***				
		4		***الريع:***				
			01	مبيعات نفط خام مصدر	✓			
			02	مبيعات نفط خام مستهلك محلياً	✓			
			03	مبيعات غاز مصدر	✓			
			04	مبيعات غاز مستهلك محلياً	✓			
			05	منح توقيع الاتفاقيات النفطية والتعدين	✓			
			06	منح إنتاج لشركات أجنبية نفطية ومعدنية وغاز	✓			
			07	عمولة امتياز عمليات إنتاج نفط ومعادن وغاز	✓			
			08	الضريبة على الشركات في مرحلة الاستكشافات النفطية والمعدنية والغاز	✓			
			09	منح التدريب والدعم المؤسسي	✓			
			10	مبيعات المعادن	✓			
			11	إيجارات الأراضي الحكومية الزراعية		✓		
			12	إيجارات الأراضي الحكومية غير الزراعية		✓		
			13	مبيعات المحاجر		✓		

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			14	إيرادات أخرى	✓	✓		
	2			**مبيعات السلع والخدمات**				
		1		***مبيعات المنشآت السوقية***				
			01	مبيعات الحاصلات الزراعية	✓			
			02	مبيعات الدواجن والثروة الحيوانية	✓			
			03	مبيعات الثروة السمكية	✓			
			04	إيرادات أرقام وسائل النقل	✓			
			05	إيرادات الكتب المدرسية	✓			
			06	مبيعات منشآت سوقية أخرى	✓			
		2		***الرسوم الإدارية***				
			01	رسوم تخطيط واستشارات	✓		✓	
			02	رسوم تراخيص البناء وتجديدها		✓		
			03	إيرادات السجل التجاري والصناعي			✓	
			04	رسوم مختبرات فحص الجودة	✓			
			05	رسوم توثيق العقود		✓		
			06	رسوم قضائية	✓			
			07	رسوم النوادي والجمعيات		✓		
			08	رسوم رخص حيازة الأسلحة			✓	
			09	رسوم ري وحفر الآبار :			✓	
			10	رسوم مسالخ وأسواق اللحوم والأسماك	✓			
			11	إيرادات جوازات السفر			✓	
			12	رسوم تصاريح العمل والإقامة لغير اليمنيين			✓	
			13	رسوم سياحية		✓		
			14	رسوم قنصلية	✓			
			15	إيرادات البطاقات الشخصية والعائلية		✓		
			16	رسوم شهادات المواليد والوفيات		✓		
			17	رسوم رخص القيادة			✓	

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			18	رسوم حفر البيارات		✓		
			19	رسوم استخدام أرضية الأسواق العامة		✓		
			20	الرسم المضاف على رسوم خدمات المسالخ وأسواق اللحوم والأسماك		✓		
			21	رسوم إدارية أخرى	✓	✓		
		3		***مبيعات عرضية للمنشآت غير السوقية:***				
			01	إيجارات المباني الحكومية		✓		
			02	إيجارات الآلات والمعدات	✓	✓		
			03	إيرادات المطبوعات الحكومية	✓	✓		
			04	عائدات الورش	✓	✓		
			05	إيرادات الطرقات	✓			
			06	إيرادات المراكز والمعاهد العلمية	✓			
			07	رسوم استمارات وتسجيل		✓		
			08	رسوم امتحانات وشهادات		✓		
			09	رسوم مكافحة الآفات الزراعية	✓			
			10	رسوم مبيدات ولقاحات وأسمدة		✓		
			11	إيرادات تذاكر المعاينة			✓	
			12	إيرادات مخابر وأشعة			✓	
			13	إيرادات رقود وعمليات			✓	
			14	إيرادات شهادات صحية			✓	
			15	إيرادات الحجر الصحي			✓	
			16	رسوم النظافة		✓		
			17	رسوم الطرود الواردة			✓	
			18	رسوم المتاحف		✓		
			19	رسوم الانتفاع بمواقف سيارات النقل		✓		
			20	الرسم على حمولات وسائل نقل الأحجار		✓		
			21	الرسم على سيارات نقل الركاب براً		✓		

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			22	الرسم المضاف على رسوم الطرود البريدية		✓		
			23	مبيعات عرضية أخرى للمنشآت غير السوقية	✓	✓		
		4		***مبيعات محتسبة للسلع والخدمات***				
	3			**الغرامات والجزاءات والمصادرات**				
		1		***إيرادات الجزاءات:***				
			01	إيرادات الجزاءات	✓	✓		
		2		***الغرامات والمصادرات:***				
			01	الغرامات والمصادرات/ محلية		✓		
			02	غرامات المخالفات المرورية			✓	
			03	غرامات افتقاد العاملين بطاقة اللياقة الصحية			✓	
			04	الغرامات والمصادرات/ مشتركة			✓	
		3		***الغرامات والجزاءات والمصادرات الأخرى:***	✓			
			01	الغرامات والجزاءات والمصادرات الأخرى	✓			
	4			**التحويلات الطوعية بخلاف المنح**	✓	✓		
		1		***التحويلات الطوعية الجارية بخلاف المنح:***	✓	✓		
			01	تحويلات طوعية جارية من المقيمين	✓	✓		
			02	تحويلات طوعية جارية من غير المقيمين	✓	✓		
		2		***التحويلات الطوعية الرأسمالية بخلاف المنح:***	✓	✓		
			01	تحويلات طوعية رأسمالية من المقيمين	✓	✓		
			02	تحويلات طوعية رأسمالية من غير المقيمين	✓	✓		
	5			**إيرادات أخرى متنوعة**				
		1		***إيرادات أخرى متنوعة:***				
			01	الإيرادات العامة المشتركة المخصصة من موارد الصناديق				✓
			02	الخردة والنفايات	✓	✓		
			03	تعويضات إتلاف ممتلكات حكومية بخلاف المتحصلات الناشئة عن دعاوي قضائية.	✓	✓		

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد			
					السلطة المركزية	السلطة المحلية		
						محلي مديرية	مشترك محافظة	مشترك عام
			04	المسترد من نفقات الموازنة عن سنين سابقة	✓	✓		
			05	إيرادات متنوعة أخرى	✓	✓		

إيضاحات حول تبويب موارد الباب الثالث: إيرادات دخل الملكية ومبيعات السلع والخدمات والتحويلات والمتنوعة:

الفصل الأول: دخل الملكية: يتألف من أربعة بنود وكما يلي:

البند1: الفوائد: يتعلق بموارد الحكومة الناتجة عن عائدات ماتمتلكه من أصول مالية مثل القروض الممنوحة للغير، والودائع، والأوراق المالية عدا الأسهم، ....الخ.

البند2: حصة الحكومة من فائض أرباح المؤسسات العامة المالية وغير المالية: يتعلق بالإيرادات المتوقع تحصيلها من حصة الحكومة من فائض النشاط الذي تحققه وحدات القطاع الاقتصادي للدولة سواءً كانت ملكية الدولة لها كاملة (عامة) أو ملكية جزئية (مختلطة).

البند3: المسحوبات من دخل أشباه الشركات: لا يوجد هذا النوع من الإيرادات في اليمن حتى إعداد هذا الدليل، وتم إدراجه هنا بغرض التوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة.

البند4: الريع: يتعلق هذا البند بالإيرادات المتوقع تحصيلها من تأجير أراضٍ وأصول جوفية وأصول أخرى تتوافر طبيعياً. ويلاحظ الآتي:

- تتضمن حسابات الريع الإيرادات المتأتية من مبيعات النفط والمعادن، وكان الأجدر إدراجها ضمن حسابات الفصل (2): مبيعات السلع والخدمات كونها لاتتفق مع مفهوم الريع.
- كان الأجدر إدراج النوع (8) الضريبة على الشركات......ضمن تبويب الباب الأول: الإيرادات الضريبية، حيث لايوجد مبرر لإدراجه ضمن الباب الثالث.

الفصل الثاني: مبيعات السلع والخدمات: يتألف من أربعة بنود وكما يلي:

البند1: مبيعات المنشآت السوقية: يتعلق بإيرادات بيع منتجات تديرها جهات الحكومة العامة وذلك عند بيعها بسعر السوق.

البند2: الرسوم الإدارية: يتعلق هذا البند بكافة المبالغ المتوقع تحصيلها كرسوم وأتعاب إدارية مختلفة والتي تتقاضاها الجهات الحكومية المختصة مقابل الخدمات التي تقدمها، وترتبط

معظم هذه الرسوم بإصدار الأوراق والنماذج ذات القيمة، وإصدار التراخيص، والمصادقات المختلفة. ويلاحظ على تبويب هذا البند مايلي:

- تتشابه طبيعة العديد من هذه الرسوم مع الرسوم الواردة في البند (3) من هذا الفصل، ومع بعض الرسوم الواردة في الباب الأول/ فصل5/بند4، وهو مايتطلب وضع تعريف واضح ومحدد لهذه الفصول والبنود للاسترشاد به في التمييز بينها.
- يشمل هذا التبويب التعديلات الأخيرة بموجب قرار وزير المالية رقم (355) لسنة 2009م.

__البند3: مبيعات عرضية للمنشآت غير السوقية:__ يتعلق هذا البند بكافة المبالغ المتوقع تحصيلها من عائدات مبيعات السلع والخدمات للمنشآت غير السوقية التابعة لوحدات الحكومة العامة بخلاف الرسوم الإدارية، وعائدات المبيعات التي تعد عرضية بالنسبة للأنشطة الرئيسية للوحدات والأجهزة الحكومية. ويلاحظ الآتي:

- لم يضع الدليل تعريفاً واضحاً للمقصود بالمنشآت غير السوقية.
- تضمنت أنواع هذا البند أشكالاً متنوعة من الإيرادات التي لاتتفق مع صفة المبيعات العرضية مثل إيرادات خدمات الصحة الأنواع من (11) -(15)، ورسوم الامتحانات والاستمارات والتسجيل، وغيرها.
- لم يتم الفصل بين الإيرادات السلعية والإيرادات الخدمية وإيرادات الإيجارات وذلك من خلال تبويبها في مجموعات متجانسة لأغراض توفير بيانات الحسابات القومية.
- يتضمن هذا التبويب التعديلات الأخيرة بموجب قرار وزير المالية رقم (355) لسنة 2009م.

__البند4: مبيعات محتسبة للسلع والخدمات:__ يتعلق بقيمة أي سلع وخدمات تنتجها الوحدة الحكومية بغرض استخدامها كتعويضات عينية للعاملين. وحالياً لايستخدم هذا البند كونه يرتبط ببدء تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.

__الفصل الثالث: الغرامات والجزاءات والمصادرات:__ يتألف من ثلاثة بنود وكما يلي:

__البند1: إيرادات الجزاءات:__ يتعلق بالمبالغ المحصلة كعقوبات مفروضة على الموظفين بشكل أدوبات وجزاءات وعقوبات مالية سواء لمخالفتهم ساعات وأنظمة العمل، أو ماتفرضه مجالس التأديب، أو غير ذلك.

__البند2: الغرامات والمصادرات، والبند3: الغرامات والجزاءات والمصادرات الأخرى:__ يندرج تحت هذين البندين كافة المبالغ المتوقع تحصيلها كغرامات ومصادرات مرتبطة بالموارد، بخلاف

المرتبطة بالضرائب. وقد تضمن هذا التبويب التعديلات الأخيرة بموجب قرار وزير المالية رقم (355) لسنة 2009م.

<u>الفصل الرابع: التحويلات الطوعية بخلاف المنح:</u> يندرج تحت هذا الفصل المبالغ المتوقع الحصول عليها سواءً للسلطة المركزية أو المحلية كهدايا وهبات طوعية من أفراد و مؤسسات خاصة وأي مصدر آخر بخلاف الحكومات والمنظمات الدولية والتي تقيد ضمن الباب الثاني/المنح.

<u>الفصل الخامس: إيرادات أخرى متنوعة:</u> يندرج تحت هذا الفصل أي مبالغ متوقع تحصيلها والتي لا تقيد ضمن أي من الأنواع والبنود والفصول السابقة، وأي مبالغ محصلة لا تتوفر عنها معلومات كافية تسمح بقيدها في مكان آخر. مع ملاحظة الآتي:

<u>البند1/ نوع01: الإيرادات العامة المشتركة المخصصة من موارد الصناديق:</u> يندرج تحت هذا النوع (30٪) من الموارد السنوية للصناديق الآتية: صندوق صيانة الطرق، صندوق تشجيع الإنتاج الزراعي والسمكي، صندوق رعاية النشء والشباب والرياضة، ويعتبر هذا النوع إيراداً عاماً مشتركاً للسلطة المحلية يوزع على المحافظات والمديريات بحسب نصوص قانون السلطة المحلية ولائحته التنفيذية واللائحة المالية للسلطة المحلية.

2-1 تبويب حسابات موارد الباب الرابع: التصرف في الأصول غير المالية:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد	
					السلطة المركزية	السلطة المحلية موارد محلية
4				**التصرف في الأصول غير المالية**		
	1			<u>التصرف في الأصول الثابتة</u>	✓	✓
		1		***مبيعات المباني والإنشاءات:***	✓	✓
			01	مبيعات المباني السكنية	✓	✓
			02	مبيعات المباني غير السكنية	✓	✓
			03	مبيعات الإنشاءات الأخرى	✓	✓
		2		***مبيعات الماكينات والمعدات:***	✓	✓
			01	مبيعات المركبات ووسائل النقل	✓	✓
			02	مبيعات أثاث ومعدات وأجهزة المكاتب	✓	✓
			03	مبيعات ماكينات ومعدات أخرى	✓	✓
		3		***مبيعات أصول ثابتة أخرى:***	✓	✓
			01	مبيعات الأصول الحيوانية والنباتية	✓	✓

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب	السلطة المستفيدة من الإيراد	
					السلطة المركزية	السلطة المحلية موارد محلية
			02	مبيعات الأصول الثابتة غير المنظورة	✓	✓
			03	أخـرى	✓	✓
	2			**<u>التصرف في المخزونات</u>**	✓	✓
		1		***مبيعات المخزون الاستراتيجي:***	✓	✓
			01	مبيعات المخزون الاستراتيجي من النفط	✓	✓
			02	مبيعات المخزون الاستراتيجي من الحبوب	✓	✓
			03	مبيعات مخزون استراتيجي من	✓	✓
		2		***مبيعات مخزونات أخرى:***	✓	✓
			01	مبيعات مخزونات أخرى	✓	✓
	3			**<u>التصرف في الأصول غير المنتجة:</u>**	✓	
		1		***مبيعات الأراضي:***	✓	✓
			01	مبيعات أراضي زراعية	✓	✓
			02	مبيعات أراضي صناعية	✓	✓
			03	مبيعات أراضي تجارية	✓	✓
			04	مبيعات أراضي سكنية	✓	✓
			05	مبيعات أراضي أخـرى	✓	✓
		2		***مبيعات الأصول الجوفية:***	✓	
			01	مبيعات احتياطيات النفط والغاز الطبيعي	✓	
			02	مبيعات احتياطيات الرواسب الجوفية المعدنية	✓	✓
			03	مبيعات احتياطيات الرواسب الجوفية غير المعدنية	✓	✓
		3		***مبيعات أصول غير منتجة غير منظورة:***	✓	✓
			01	مبيعات أصول غير منتجة غير منظورة	✓	✓
		4		***مبيعات أصول غير منتجة أخرى:***	✓	✓
			01	مبيعات أصول أخرى طبيعية المنشأ	✓	✓
			02	أخـرى	✓	✓

إيضاحات حول تبويب موارد الباب الرابع: التصرف في الأصول غير المالية:

الفصل الأول: التصرف في الأصول الثابتة: يتعلق هذا الفصل بالموارد المحصلة من بيع الأصول الثابتة بمختلف أنواعها عدا الأصول غير المنتجة التي تتضمن الأراضي والأصول الجوفية والأصول غير المنتجة الأخرى والتي صنفها النظام في الفصل الثالث. مع مراعاة المفاهيم والقواعد الآتية:

(1) تعتبر الأراضي من الأصول غير المنتجة (فصل 3)، وبالتالي لم تبوب ضمن الأصول الثابتة (فصل 1).

(2) في حال بيع أرض وعليها مبنى يجب فصل ثمن بيع الأرض عن ثمن بيع المبنى وإذا تعذر ذلك فيتم القيد بالقيمة الأكبر أي إذا كان ثمن المبنى أكبر فيتم القيد في الفصل (1) بند (1)، أما إذا كان ثمن الأرض أكبر فيتم القيد في الفصل (03) بند (01).

(3) قيمة الماكينات والمعدات التي تشكل جزءاً أساسياً من مبنى أو إنشاءات أخرى تدرج في قيمة المبنى أو الإنشاءات وليس بالماكينات والمعدات.

(4) *الأصول الحيوانية والنباتية:* هي التي تكون مستخدمة بصورة متكررة أو مستمرة في الإنتاج لمدة تزيد عن عام وتقع تحت رقابة ومسئولية وإدارة مباشرة لإحدى وحدات الحكومة العامة.

- من أمثلة الأصول الحيوانية: حيوانات التربية (الأسماك والدواجن) ومواشي الألبان، حيوانات جر الأثقال، الأغنام والحيوانات الأخرى المستخدمة في إنتاج الصوف، الحيوانات المستخدمة في النقل أو السباق.
- ومن أمثلة الأصول النباتية: الأشجار وشجيرات الفواكه، والعصارة والصمغ واللحاء، ومنتجات أوراق الشجر.
- أما إذا كانت الحيوانات والنباتات مستخدمة لمرة واحدة مثل المواشي المعدة للذبح والأشجار المزروعة للحصول على الأخشاب، فتصنف كمخزونات وليس أصول ثابتة.

الفصل الثاني: التصرف في المخزونات: يتعلق هذا الفصل بالمبالغ المحصلة من بيع السلع المحتفظ بها لأغراض إستراتيجية أو للطوارئ، والسلع التي تحتفظ بها مؤسسات تنظيم السوق، والسلع الأساسية ذات الأهمية الخاصة للبلاد مثل الحبوب، النفط. إضافة إلى المبالغ المحصلة من بيع مخزونات بخلاف السلع الاستراتيجية مثل، المواد والإمدادات المحتفظ بها بغرض استخدامها في الإنتاج، والسلع المشتراة بغرض إعادة البيع.

الفصل الثالث: التصرف في الأصول غير المنتجة: يندرج تحت هذا الفصل المبالغ المتوقع الحصول عليها من بيع الأصول المنظورة طبيعية المنشأ التي تنفذ عليها حقوق الملكية (الأصول

الطبيعية: مثل: الأراضي، والأصول الجوفية)، ومبيعات الأصول غير المنتجة غير المنظورة التي من صنع المجتمع (مثل : براءات الاختراع ، العلامة التجارية). مع مراعاة الاسترشاد بالمفاهيم والقواعد الآتية:

(1) *الأصول غير المنتجة:* هي إما أصول طبيعية منظورة تنفذ عليها حقوق الملكية (مثل الأراضي، والأصول الجوفية)، أو أصول غير منظورة من صنع المجتمع مثبتة بأعمال قانونية أو محاسبية، كحقوق الملكية الفكرية والأصول المعنوية الأخرى.

(2) *الأصول الجوفية:* هي أصول طبيعية المنشأ عادة ماتكون مترسبة في باطن الأرض وتعرف أيضا بالاحتياطيات، وقد صنفها النظام في ثلاثة أنواع هي، احتياطيات النفط والغاز، احتياطيات رواسب معدنية كالخامات الحديدية والمعادن الثمينة، واحتياطيات رواسب غير معدنية كالمحاجر.

وتجدر الملاحظة أن قيمة مرافق الاستخراج الجوفي، مثل آبار التهوية والأنفاق، تصنف كأصول ثابتة وليس أصول جوفية.

(3) *الأصول غير المنظورة:* هي الأصول المعروفة في المحاسبة المالية بالأصول المعنوية أو الأصول غير الملموسة. وقد صنف النظام الموارد المتحصلة منها في نوعين:

الأول: منتجة (فصل1/بند3/نوع2): وهي التي تستخدم في الإنتاج لمدة تزيد عن عام ويقتصر استخدامها على الوحدات التي مارست عليها حقوق ملكية أو على الوحدات التي رخصت لها الوحدات المالكة استخدامها مثل المعلومات الاستكشافية للنفط والغاز والمعادن، وبرامج الكمبيوتر، والأعمال الترويحية، والأعمال الأصلية الثقافية والفنية.

الثاني: غير منتجة (فصل3/بند3/نوع1): وهي التي تكون من صنع المجتمع ومثبتة بأعمال قانونية أو محاسبية مثل العلامات التجارية، براءات الاختراع، وعقود الامتيازات.

3-1 تبويب حسابات الباب الخامس: التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
5				**التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم**
	1			**متحصلات الإقراض المحلي و التصرف في الأصول المالية المحلية**
		1		***متحصلات أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم:***
			01	السندات

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
			02	الأذون
			03	أخرى
		2		***متحصلات الإقراض المحلـي:***
			01	متحصلات الإقراض المقدم لمستويات حكومية أخرى
			02	متحصلات الإقراض المقدم للمؤسسات العامة غير المالية
			03	متحصلات الإقراض المقدم للمؤسسات العامة المالية
			04	متحصلات الإقراض المقدم لمؤسسات وجهات محلية أخرى
		3		***المتحصلات من بيع الأسهم وحقوق الملكية الأخرى:***
			01	المتحصلات من بيع الأسهم وحقوق الملكية الأخرى في المؤسسات العامة غير المالية
			02	المتحصلات من بيع الأسهم وحقوق الملكية الأخرى في المؤسسات العامة المالية
			03	المتحصلات من بيع الأسهم وحقوق الملكية الأخرى في المؤسسات الأخرى
	2			**متحصلات الإقراض الخارجي والتصرف في الأصول المالية الخارجية**
		1		***متحصلات أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم:***
			01	السندات
			02	الأذون
			03	أخرى
		2		***متحصلات الإقراض الخارجي:***
			01	متحصلات الإقراض المقدم لحكومات خارجية
			02	متحصلات الإقراض المقدم لمنظمات دولية
			03	متحصلات الإقراض المقدم للمؤسسات غير المالية الخارجية
			04	متحصلات الإقراض المقدم للمؤسسات المالية الخارجية
			05	متحصلات الإقراض المقدم لمؤسسات وجهات خارجية أخرى
		3		متحصلات بيع أسهم وحقوق ملكية أخرى:
			01	متحصلات من بيع أسهم وحقوق ملكية أخرى في المنظمات الدولية
			02	متحصلات بيع أسهم وحقوق ملكية أخرى في المؤسسات غير المالية العاملة بالخارج
			03	متحصلات من بيع أسهم وحقوق ملكية أخرى في المؤسسات المالية العاملة بالخارج
			04	متحصلات بيع أسهم وحقوق ملكية أخرى في مؤسسات محلية ومختلطة عاملة بالخارج
	3			**الإقتراض المحلي وإصدار أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم**

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
		1		*إصدار أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم:*
			01	سندات طويلة الأجل على الخزانة العامة
			02	سندات وأذونات قصيرة أجل على الخزانة العامة
			03	أوراق مالية محلية أخرى بخلاف الأسهم
		2		***الإقتراض المحلـي:***
			01	قروض طويلة الأجل
			02	قروض وسلف قصيرة الأجل
			03	قروض محلية أخرى
	4			**الإقتراض الخارجي وإصدار أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم**
		1		*إصدار أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم:*
			01	سندات طويلة الأجل على الخزانة العامة
			02	سندات وأذونات قصيرة أجل على الخزانة العامة
			03	أوراق مالية خارجية أخرى بخلاف الأسهم
		2		***الإقتراض الخارجي:***
			01	قروض طويلة الأجل
			02	قروض وسلف قصيرة الأجل
			03	قروض خارجية أخرى

إيضاحات حول تبويب موارد الباب الخامس: التصرف في الأصول المالية وتحمل الخصوم:

تقتصر حسابات الباب الخامس موارد واستخدامات على جهات السلطة المركزية فقط، وقد بوبت حسابات الباب الخامس في أربعة فصول بيانها على النحو الآتي:

الفصل الأول: متحصلات الإقراض المحلي و التصرف في الأصول المالية المحلية:

البند1 : متحصلات أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم: يتعلق هذا البند بالمبالغ المحصلة من بيع أوراق مالية محلية تملكها الدولة بخلاف الأسهم (السندات، الأذون، ...الخ)، وتصنف إلى أنواع حسب نوع الأداة المالية.

البند2: متحصلات الإقراض المحلـي: يتعلق هذا البند بالمبالغ المحصلة من القروض وأقساط القروض المحلية التي تكون الدولة قد أقرضتها للغير والتحصيلات المتوقعة لأقساط القروض

التي سبق أن قامت الدولة بسدادها عن الغير. وصنفت أنواع هذا البند تصنيفا قطاعياً إلى: قطاع حكومي، وقطاع عام غير مالي، وقطاع عام مالي، وأخرى. ويقصد بمستويات حكومية أخرى نوع (1)، وحدات الدولة التي لاتندرج ضمن وحدات الحكومة العامة، وهي ذات الموازنات المستقلة والملحقة بقانون الموازنة العامة.

البند3: المتحصلات من بيع الأسهم وحقوق الملكية الأخرى: يتعلق هذا البند بالمبالغ المحصلة مقابل مبيعات الحكومة من حصصها في أسهم رأس المال وحقوق الملكية الأخرى في المنشآت المقيمة بما فيها عائدات الخصخصة التي تحصلها الدولة جراء بيعها للمؤسسات والشركات المحلية التي تملكها كلياً أو حصتها المسيطرة في المؤسسات المختلطة أو حصتها في وحدات القطاع الخاص، المالية منها وغير المالية.

الفصل الثاني: متحصلات الإقراض الخارجي والتصرف في الأصول المالية الخارجية: يندرج ضمن هذا الفصل الآتي:

- المبالغ المحصلة من بيع أوراق مالية خارجية تملكها الدولة بخلاف الأسهم.
- المبالغ المحصلة من القروض وأقساط القروض الخارجية التي تكون الدولة قد أقرضتها لحكومات خارجية أو لمنظمات وهيئات وصناديق إقليمية أو عربية أو دولية أو لمؤسسات وشركات وأفراد غير مقيمين.
- المبالغ المحصلة من بيع حصص الدولة في أسهم رأس المال وأية حقوق ملكية أخرى بالمؤسسات والشركات الخارجية والمنظمات الدولية.
- المبالغ المحصلة من بيع حصص الدولة في منشآت محلية **عاملة بالخارج** بما فيها عائدات الخصخصة التي تحصلها الدولة جراء بيعها للمؤسسات والشركات التي تملكها كلياً أو حصتها المسيطرة في مؤسسات مختلطة أو حصتها في مؤسسات القطاع الخاص (العاملة بالخارج).

الفصل الثالث: الإقتراض المحلي وإصدار أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم:

البند1: إصدار أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم: يتعلق بالمبالغ المحصلة من تدفقات عائدات بيع الأوراق المالية بخلاف الأسهم (القروض غير المباشرة) التي تصدرها الحكومة على الخزانة العامة لأغراض التمويل (مثل أذون الخزانة) للمقيمين من الأفراد والمؤسسات والهيئات الأخرى. مع مراعاة القواعد أدناه.

البند2: الإقتراض المحلي: يتعلق بالمبالغ المحصلة لأغراض التمويل من القروض المعقودة مع مقيمين (القروض المباشرة). مع مراعاة القواعد أدناه.

الفصل الرابع: الإقتراض الخارجي وإصدار أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم:

البند1 : إصدار أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم: يتعلق بالمبالغ المحصلة من تدفقات عائدات بيع أوراق مالية بخلاف الأسهم (القروض غير المباشرة) التي تصدرها الحكومة على الخزانة العامة لأغراض التمويل وذلك لحكومات خارجية ولمنظمات إقليمية وعربية ودولية ولغير المقيمين من الأفراد والمؤسسات والهيئات الأخرى.

البند2 : الإقتراض الخارجي: يتعلق بالمبالغ التي تحصلها الحكومة لأغراض التمويل من القروض المعقودة مع غير المقيمين (الحكومات الخارجية والمنظمات الإقليمية والعربية والدولية والأفراد والمؤسسات والهيئات الأخرى غير المقيمين). مع مراعاة القواعد أدناه.

هذا وقد تضمن تبويب حسابات الاقتراض المحلي والخارجي (الفصلين 3 و4) بعض المفاهيم والمحددات والقواعد المنظمة لموارد بنود وأنواع الاقتراضات المباشرة وغير المباشرة المحلية والخارجية من أهمها :

(1) ***السندات طويلة الأجل وقصيرة الأجل المحلية والخارجية المصدرة على الخزانة العامة:*** هي السندات والأذونات التي تصدرها الحكومة على الخزينة العامة لأغراض التمويل، وحتى يتم الاعتراف بالمبالغ المحصلة من بيعها يجب توافر الشروط الآتية :

أ. تصنف هذه الأوراق إلى محلية وخارجية، فتكون محلية عند بيعها لمقيمين، وتكون خارجية عندما تباع إلى حكومات خارجية أو منظمات إقليمية أو عربية أو دولية أو أفراد ومؤسسات وهيئات أخرى غير مقيمين.

ب. يجب أن تكون هذه الأوراق قابلة للتداول والتوزيع.

ج. السندات الطويلة الأجل تكون ذات آجال استحقاق تزيد عن عام وبأسعار فائدة ثابتة أو مربوطة بمؤشر ما.

د. السندات والأذونات القصيرة الأجل تكون ذات آجال استحقاق لا تزيد عن عام وبأسعار فائدة تتحدد وقت الإصدار بناءً على القيمة الاسمية لها.

(2) ***القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل المحلية والخارجية:*** هي القروض التي تعقدها الحكومة لأغراض التمويل مع مقيمين أو غير مقيمين بآجال طويلة أو قصيرة، وحتى يتم الاعتراف بالمبالغ المحصلة منها يجب توافر الشروط الآتية :

أ. أن تكون هذه القروض غير مضمونة بأدوات دين قابلة للتداول والتوزيع.

ب. يجب إبرام اتفاقيات تعاقدية بين الحكومة والجهة المقيمة أو غير المقيمة المقدمة للقرض.

(3) *القروض والسلف المحلية والخارجية الأخرى:* تشمل أي عمليات تمويلية للحكومة لا تأخذ شكل قروض تعاقدية أو إصدار سندات أو أذونات مثل تسهيلات السحب على المكشوف من البنوك ومؤسسات التمويل المقيمة وغير المقيمة.

وأخيرا تجدر الملاحظة أن معاملات وحسابات الباب الخامس (موارد واستخدامات) تظهر فقط في موازنة وحسابات السلطة المركزية، ولا تظهر في موازنة وحسابات السلطة المحلية.

دليل حسابات الاستخدامات

1-2 تبويب النفقات التشغيلية: الأبواب الأول والثاني والثالث:

أولا: تبويب حسابات الباب الأول: أجور وتعويضات العاملين:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
1				**أجور وتعويضات العاملين**
	1			**المرتبات والأجور وما في حكمها**
		1		***المرتبات الأساسية:***
			01	المرتبات الأساسية
		2		***المرتبات والأجور التعاقدية والمؤقتة:***
			01	مرتبات وأجور خبراء ومتعاقدين غير يمنيين
			02	مرتبات المدرسين غير اليمنيين
			03	أجور تعاقدية ومؤقتة
		3		***المكافآت وأجور العمل الإضافي:***
			01	أجور العمل الإضافي
			02	المكافآت
		4		***البدلات:***
			01	بدل طبيعة العمل
			02	بدل مظهر
			03	بدل ريف
			04	بدل سكن
			05	بدل تحديث
		5		***المزايا العينية:***
	2			**المساهمات الاجتماعية**
		1		***مساهمات الضمان الاجتماعي:***
			01	مساهمة الحكومة في نظم الضمان الاجتماعي
			02	مساهمة الحكومة في نظم الرعاية الاجتماعية

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
		2		*المساهمات الاجتماعية المحتسبة:*
			01	المساهمات الاجتماعية المحتسبة في نظم الضمان الاجتماعي
			02	المساهمات الاجتماعية المحتسبة في نظم الرعاية الاجتماعية
		3		*مساهمات اجتماعية أخرى:*
			01	حصة الحكومة في معاشات التقاعد
			02	حصة الحكومة في التأمينات الاجتماعية

إيضاحات حول تبويب استخدامات الباب الأول: أجور وتعويضات العاملين:

يتألف الباب الأول استخدامات من الفصلين الآتيين:

الفصل الأول: المرتبات والأجور وما في حكمها: يتعلق بكافة المبالغ النقدية (مرتبات، بدلات، مكافآت) والمزايا العينية التي تدفعها الوحدة الحكومية كأجور للعاملين عدا ماتدفعه مقابل حصتها في المساهمات الاجتماعية المبوبة في الفصل الثاني. مع الأخذ في الاعتبار مايلي:

(1) استثناء المبالغ المدفوعة للعاملين بمشاريع التكوين الرأسمالي الذاتي والتي تصنف ضمن الباب الرابع: اكتساب الأصول غير المالية.

(2) استثناء نفقات عقد الدورات التدريبية المحلية والخارجية والبحوث والتطوير كنفقات الانتقال والسفر والأدوات الكتابية والمستلزمات الأخرى والتي تصنف وترصد في (باب2/فصل1/بند7 الأنواع1، و2، و3).

الفصل الثاني: المساهمات الاجتماعية: يتعلق بجميع مدفوعات وحدات الحكومة العامة لبرامج التأمين الاجتماعي للحصول على منافع اجتماعية لموظفيها بما في ذلك حصة الحكومة في المعاشات التقاعدية والتأمينات الاجتماعية. وتتضمن البنود الآتية:

البند1 : مساهمات الضمان الاجتماعي: يتعلق بقيمة منافع التأمين الاجتماعي للموظفين ضمن برامج غالباً ما تدار من قبل صناديق ذات نظام عام قد يشمل كافة المواطنين بما فيهم موظفي الحكومة، وهذا النوع من نظم الضمان الاجتماعي غير مطبق حالياً في الجمهورية غير أنه تم إدراجه للتوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001.

البند2 : المساهمات الاجتماعية المحتسبة: يتعلق بقيمة منافع التأمين الاجتماعي للموظفين التي تديرها الوحدات الحكومية بنفسها. ويرتبط هذا البند بتطبيق أساس الاستحقاق.

البند3: مساهمات اجتماعية أخرى: يتعلق بالمبالغ المدفوعة مقابل حصة الحكومة في المعاشات التقاعدية وإصابات العمل لموظفي الحكومة، وأي تأمينات اجتماعية أخرى يتقرر دفعها، ويعكس هذا البند نظام التأمين الاجتماعي الوحيد المطبق حالياً في اليمن.

ثانيا: تبويب حسابات الباب الثاني: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
2				**نفقات على السلع والخدمات والممتلكات**
	1			**السلع والخدمات**
		1		***خدمات المرافق:***
			01	ميـــاه
			02	إنـــارة
		2		***مستلزمات المكاتب:***
			01	أدوات كتابية ومكتبية وكتب ومطبوعات
		3		***الاتصـــالات:***
			01	نشر وإعلان ومجلات وجرائد
			02	البريد والاتصالات
		4		***الضيافـــــة:***
			01	مؤتمرات واحتفالات وضيافة
			02	نفقات ذات طابع خاص
			03	نفقات النظافة
			04	نفقات أخرى
		5		***نقل وانتقالات عامة:***
			01	نقل مهمات
			02	انتقالات داخلية
			03	حضور مؤتمرات وانتقالات خارجية
		6		***إيجارات الأصول المنتجة :***
			01	إيجار المباني

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
			02	إيجار الآلات والمعدات والأجهزة
			03	إيجارات أخــرى
		7		***نفقات البحوث والتطوير والتدريب:***
			01	نفقات البحوث والتطوير
			02	نفقات التدريب المحلي
			03	نفقات التدريب الخارجي
		8		***نفقات سلعية وخدمية أخرى:***
			01	أدوية ومستلزمات طبية ومواد أولية ومساندة
			02	أغذية وملبوسات
			03	نفقات أخرى
	2			**الصيانـة**
		1		***صيانة البنية الأساسية:***
			01	صيانة الطرق والجسور
			02	صيانة المرافق العامة
			03	صيانة مباني وتحسينات صغيرة
		2		***صيانة المركبات والمعدات والأثاث:***
			01	وقود وزيوت
			02	قطع غيار وصيانة وسائل النقل
			03	صيانة وقطع غيار الآلات والمعدات والأثاث
		3		***مصروفات تشغيل أخرى:***
			01	مصروفات تشغيل أخرى
	3			**مدفوعات الفوائد**
		1		***مدفوعات الفوائد المحلية لوحدات أخرى بالحكومة العامة:***
			01	السندات طويلة الأجل (بخلاف الأسهم)
			02	سندات وأذونات قصيرة أجل (بخلاف الأسهم)
			03	قروض طويلة الأجل

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
			04	قروض وسلف قصيرة الأجل
			05	أوراق مالية وتجارية والتزامات أخرى
		2		***مدفوعات الفوائد المحلية للمقيمين بخلاف وحدات الحكومة العامة:***
			01	السندات طويلة الأجل (بخلاف الأسهم)
			02	سندات وأذونات قصيرة أجل (بخلاف الأسهم)
			03	قروض طويلة الأجل
			04	قروض وسلف قصيرة الأجل
			05	أوراق مالية وتجارية والتزامات أخرى
		3		***مدفوعات الفوائد الخارجية (لغير المقيمين):***
			01	السندات طويلة الأجل (بخلاف الأسهم)
			02	سندات وأذونات قصيرة أجل (بخلاف الأسهم)
			03	قروض طويلة الأجل
			04	قروض وسلف قصيرة الأجل
			05	أوراق مالية وتجارية والتزامات أخرى
	4			**استهلاك رأس المال الثابت**
		1		***استهلاك المباني والإنشاءات:***
			01	استهلاك المباني السكنية
			02	استهلاك المباني غير السكنية
			03	استهلاك الإنشاءات الأخرى
		2		***استهلاك الماكينات والمعدات:***
			01	استهلاك المركبات ووسائل النقل
			02	استهلاك ماكينات ومعدات وأجهزة أخرى
		3		***استهلاك أصول رأسمالية أخرى:***
			01	استهلاك الأصول الثابتة غير المنظورة
			02	استهلاك التحسينات الكبيرة للأراضي

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
			03	استهلاك أصول رأسمالية أخرى
	5			**نفقات على الممتلكات بخلاف الفوائد**
		1		***إيجارات الأصول غير المنتجة:***
			01	إيجارات الأراضي
			02	إيجارات الأصول الجوفية والأصول الأخرى ذات المنشأ الطبيعي
			03	إيجارات الأصول غير المنتجة غير المنظورة
			04	إيجارات أصول غير منتجة أخرى

إيضاحات حول تبويب استخدامات الباب الثاني: نفقات على السلع والخدمات والممتلكات:

يتألف هذا الباب من خمسة فصول بيانها كما يلي:

الفصل الأول: السلع والخدمات: يُحمل بالنفقات السلعية والخدمية اللازمة لتسيير النشاط الجاري لوحدات الجهاز الإداري للدولة. والآتي بعض بنود الفصل وأنواعها التي تستدعي التوضيح:

البند (4) نوع (01): مؤتمرات واحتفالات وضيافة: يتعلق بنفقات إقامة الحفلات والاستقبال التي تقام بمناسبة حضور بعثات أو شخصيات هامة من الخارج بشرط موافقة مجلس الوزراء، وكذا نفقات المؤتمرات والمهرجانات والاحتفالات بالأعياد الرسمية للدولة، كما يحمل بتكاليف الهدايا المقدمة للزوار ونفقات انتقالاتهم وكلف الزينة.

البند (4) نوع (02): نفقات ذات طابع خاص: يتعلق بالنفقات التي يرخص بها لجهة معينة في أغراض ذات طبيعة خاصة. (لم يحدد المقصود بالطبيعة الخاصة).

البند (5) نوع (03): حضور مؤتمرات وانتقالات خارجية: يتعلق بكافة تكاليف سفر أعضاء الوفود من موظفي ومسؤولي الدولة إلى الخارج، وقيمة الهدايا التي تقدمها هذه الوفود على أن تكون رمزية ومن المنتجات الوطنية، وبدلات السفر الخارجي، وأجور نقل أمتعة البعثات الدبلوماسية والقنصلية اليمنية، وقيمة تذاكر السفر المستحقة للخبراء والمدرسين غير اليمنيين، ولا يتضمن هذا النوع مصاريف السفر والانتقال للطلاب المبتعثين حيث تدرج ضمن (باب3/فصل4/بند6/نوع1)، ولايتضمن كذلك أية تكاليف تختص بالمهام الخارجية المتعلقة بالمشاريع الرأسمالية إذ أن هذه الكلفة تخصص ضمن تكلفة المشروع.

البند (7): نفقات البحوث والتطوير والتدريب: يحمل بكافة نفقات البحوث والتطوير والتدريب المحلي والخارجي كنفقات الانتقال وبدل السفر وتكاليف الأدوات الكتابية والمستلزمات الأخرى، أما مكافآت البحوث والتدريب والتدريس فتدرج ضمن (باب1/فصل1/بند3/نوع2).

الفصل الثاني: الصيانـة: يحمل بنفقات صيانة الأصول الثابتة عموماً بما في ذلك صيانة وترميم البنية الأساسية العامة من مبانٍ وطرق وجسور والمرافق الحكومية والمتاحف، وكذا صيانة الآلات والمعدات والأثاث داخلاً في ذلك قيمة قطع الغيار. مع مراعاة الآتي:

(1) يجب أن تكون الصيانة بغرض المحافظة على الأصل وضمان استمرارية تشغيله، أما إذا أدت أية إضافات إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل أو زيادة قيمة الأصل أو توسيع الإنشاءات القائمة فيعتبر ذلك جزءاً من اكتساب الأصول غير المالية (باب 4).

(2) نفقات صيانة وتشغيل الآليات والمركبات والمعدات التي تقوم بتنفيذ المشاريع الرأسمالية تعتبر إنفاقاً استثمارياً يتم إثباتها ضمن اكتساب الأصول غير المالية (باب 4).

(3) تضمنت أنواع *"البند (2): صيانة المركبات والمعدات والأثاث"* قيمة الوقود والزيوت وقطع الغيار. ونرى ضرورة إعادة النظر في هذا التبويب وذلك لكون هذه النفقات تعتبر إنفاقاً سلعياً والصيانة إنفاق خدمي، كما أن طبيعة الإنفاق على الوقود والزيوت ليست بغرض الصيانة، وبالتالي فمثل هذا التبويب سوف يسفر عن معلومات مضللة خصوصاً مع ضخامة حجم الإنفاق الحكومي على الوقود والزيوت.

الفصل الثالث: مدفوعات الفوائد: يندرج تحت هذا الفصل مدفوعات فوائد الدين العام الداخلي والخارجي من قروض وأذون وتسهيلات ائتمانية داخلية وخارجية. و مدفوعات فوائد الدين تعتبر نفقات تشغيلية، أما سداد أصل أو أقساط الدين فتعتبر تسديدات خصوم وتصنف ضمن استخدامات الباب الخامس. وقد صنفت بنود هذا الفصل تصنيفاً قطاعياً على النحو الآتي:

البند1: مدفوعات فوائد محلية لوحدات حكومية أخرى: وهي الفوائد المدفوعة من وحدة حكومية لوحدة حكومية أخرى داخل الحكومة العامة.

البند2: مدفوعات فوائد محلية للمقيمين: وهي الفوائد المدفوعة لأطراف أخرى خلاف وحدات الحكومة العامة وتعمل داخل حدود الجمهورية.

البند3: مدفوعات فوائد خارجية لغير المقيمين: وهي الفوائد المدفوعة لأطراف أخرى تعمل خارج حدود الجمهورية وسواءً كانت حكومات أو منظمات أو أفراد.

__الفصل الرابع: استهلاك رأس المال الثابت:__ يندرج تحت هذا الفصل قيمة الإهلاك السنوي المتوقع للأصول الثابتة المملوكة والمستخدمة من إحدى وحدات الحكومة العامة خلال السنة المالية موضع التقدير. وكون إظهار قيمة هذا الاهلاك يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق فقد أرجئ تطبيق هذا الفصل لحين البدء بتطبيق أساس الاستحقاق بموجب خطوات الانتقال التدريجي إلى دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001 التي يقرها مجلس الوزراء.

__الفصل الخامس: نفقات على الممتلكات بخلاف الفوائد:__ يتعلق هذا الفصل بإيجارات الأصول غير المنتجة المتمثلة بالأراضي، والأصول الجوفية والأصول الأخرى ذات المنشأ الطبيعي، والأصول غير المنتجة غير المنظورة(*). وبالنسبة لإيجارات الأصول المنتجة فتدرج ضمن الفصل الأول/ بند6 من هذا الباب.

ثالثا: تبويب حسابات الباب الثالث: الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية :

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
3				**الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية**
	1			**__الإعانات المالية:__**
		1		***الإعانات المالية للمؤسسات العامة غير المالية:***
			01	دعم المشتقات النفطية
			02	دعم الكهرباء .
			03	إعانة العجز الجاري
			04	أخرى
		2		***الإعانات المالية للمؤسسات العامة المالية :***
		3		***الإعانات المالية لمؤسسات ومشاريع أخرى:***
	2			**__المنـــــح__**
		1		***منح لحكومات خارجية:***
			01	منح جارية لحكومات خارجية
			02	منح رأسمالية لحكومات خارجية
			03	منح فنية واستشارية

* أنظر مفاهيم الأصول غير المالية ضمن تبويب الباب الرابع موارد ص462 -464.

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
		2		***منح لمنظمات دولية:***
			01	منح جارية لمنظمات دولية
			02	منح رأسمالية لمنظمات دولية
			03	منح فنية واستشارية
		3		***منح لمستويات حكومية أخـرى:***
			01	الدعم المركزي الجاري
			02	الدعم المركزي الرأسمالي
			03	الحصة من الموارد العامة المشتركة
			04	الحصة من الموارد المشتركة
			05	منح عينية جارية لمستويات حكومية أخرى
			06	منح عينية رأسمالية لمستويات حكومية أخرى
			07	منح فنية واستشارية
	3			**المنافع الاجتماعيـة:**
		1		***الضمان الاجتماعي:***
		2		***المساعدات الاجتماعية لغير الموظفين:***
			01	إعانات علاج في الخارج لغير الموظفين
			02	إعاشات لغير الموظفين
			03	إعانات ومساعدات لغير الموظفين
			04	الإعانات الشهرية لغير الموظفين
			05	المساعدات الاجتماعية العينية لغير الموظفين
			06	مساعدات اجتماعية أخرى لغير الموظفين
		3		***المنافع الاجتماعية للموظفين:***
			01	تعويضات إنهاء الخدمة
			02	التعويضات التي تدفع للموظف أو أسرته عند التقاعد أو الوفاة أو الميلاد
			03	المنافع الاجتماعية العينية للموظفين

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
			04	منافع اجتماعية أخرى للموظفين
	4			**تحويلات وإعانات مالية أخرى**
		1		***تحويلات للمؤسسات المقيمة غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية:***
			01	تحويلات جارية للمؤسسات المقيمة
			02	تحويلات رأسمالية للمؤسسات المقيمة
		2		***تحويلات للمؤسسات غير المقيمة غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر المعيشية:***
			01	تحويلات جارية للمؤسسات غير المقيمة
			02	تحويلات رأسمالية للمؤسسات غير المقيمة
		3		***تحويلات رأسمالية للمؤسسات السوقية المقيمة:***
			01	تحويلات رأسمالية للمؤسسات العامة غير المالية
			02	تحويلات رأسمالية للمؤسسات العامة المالية
			03	تحويلات رأسمالية لمؤسسات ومشاريع أخرى مقيمة
		4		***تحويلات رأسمالية للمؤسسات السوقية غير المقيمة:***
			01	تحويلات رأسمالية للمؤسسات غير المالية
			02	تحويلات رأسمالية للمؤسسات المالية
			03	تحويلات رأسمالية لمؤسسات ومشاريع أخرى غير مقيمة
		5		***تحويلات رأسمالية لقطاع الأسر والأفراد:***
		6		***تحويلات وإعانات مالية أخرى:***
			01	البعثات الدراسية
			02	التعويضات والغرامات والنفقات الطارئة

إيضاحات حول تبويب استخدامات الباب الثالث: الإعانات والمنح والمنافع الاجتماعية:

يتألف هذا الباب من أربعة فصول كما يلي:

الفصل الأول: الإعانات المالية: يندرج تحت هذا الفصل الإعانات المالية التي تقدم لأي من مؤسسات القطاع العام لغايات جارية أو لتغطية عجزها الجاري أو لتغطية الفرق بين السعر المحدد من قبل الحكومة للسلعة أو الخدمة وسعر السوق. مع ملاحظة الآتي:

(1) صنفت بنود الفصل بحسب طبيعة نشاط تلك المؤسسات (غير مالية ، مالية ، أخرى).

(2) تبوب أنواع البندين (2) و (3) بحسب اسم المؤسسة المتلقية للإعانة المالية.

(3) يجب البيان بالتفصيل عن أسباب رصد مثل هذه الإعانات.

<u>الفصل الثاني: المنح:</u> يتضمن البنود والأنواع الآتية:

<u>البند1: منح لحكومات خارجية، والبند2: منح لمنظمات دولية:</u> يندرج تحت هذين البندين كافة المبالغ النقدية وغير النقدية التي تقدمها الحكومة كتحويلات بدون مقابل لحكومات خارجية ولمنظمات دولية وعربية وإقليمية مع ملاحظة الآتي:

(1) صنفت أنواع كل بند تصنيفاً اقتصادياً إلى، منح لإنفاق جاري، ومنح لاقتناء الأصول والتحويلات الرأسمالية، ومنح فنية واستشارية.

(2) *البند2/نوع 01: منح جارية لمنظمات دولية:* يندرج ضمن هذا النوع مبالغ الاشتراكات في الهيئات والمنظمات العربية والدولية، وكان الأجدر تصنيفها ضمن نفقات الباب الثاني.

(3) تظهر قيمة هذه المنح بالعملة الوطنية وضمن موازنة السلطة المركزية.

<u>البند3: منح لمستويات حكومية أخرى:</u> يقصد بالمستوى الحكومي هنا، السلطة المركزية والسلطة المحلية (المحافظات، المديريات) طالما أنها تتمتع بموازنات مستقلة. ويضم البند الأنواع الآتية:

<u>النوع1: الدعم المركزي الجاري:</u> يمثل قيمة الدعم المركزي الجاري النقدي المقدم من السلطة المركزية إلى الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية لتغطية النفقات الجارية، ويقيد هذا النوع في موازنة وزارة المالية - الإعتمادات المركزية.

<u>النوع2: الدعم المركزي الرأسمالي:</u> يمثل قيمة الدعم المركزي الرأسمالي النقدي المقدم من السلطة المركزية إلى الوحدات الإدارية بالسلطة المحلية، ويقيد هذا النوع ضمن موازنة وزارة المالية - الإعتمادات المركزية.

<u>النوع3: الحصة من الموارد العامة المشتركة:</u> يمثل حصة كل وحدة إدارية محلية من الموارد العامة المشتركة. ويقيد هذا النوع في موازنة وزارة الإدارة المحلية.

<u>النوع4: الحصة من الموارد المشتركة:</u> يمثل حصة كل مديرية من الموارد المشتركة الموزعة من المحافظة على المديريات التابعة لها. ويظهر هذا النوع في موازنة مراكز المحافظات.

<u>النوع5: منح عينية جارية لمستويات حكومية أخرى، والنوع6: منح عينية رأسمالية لمستويات حكومية أخرى، والنوع7: منح فنية واستشارية:</u> تتعلق هذه الأنواع الثلاثة بكافة التحويلات

غير النقدية (العينية) المقدمة لمستوى حكومي آخر، وذلك لأغراض الإنفاق الجاري، واقتناء أصول، ومنح فنية واستشارية.

<u>الفصل الثالث: المنافع الاجتماعية:</u> يتعلق بالتحويلات النقدية وغير النقدية المتوقع أن تقدمها الحكومة لحماية المجتمع بأسره أو فئات معينة منه من مخاطر اجتماعية معينة تؤثر عكسياً في مستوى رفاهية الأسر المعنية (مثل انخفاض الدخل). ويشمل البنود والأنواع الآتية:

<u>البند1: الضمان الاجتماعي:</u> هو نظام غير معمول به حالياً في الجمهورية.

<u>البند2: المساعدات الاجتماعية لغير الموظفين:</u> يحمل هذا البند بالمساعدات الاجتماعية النقدية والعينية التي تقدمها الدولة لغير الموظفين، وتتضمن:

- *<u>نوع1: إعانات علاج بالخارج.</u>*
- *<u>نوع2: إعاشات:</u>* هي مساعدات تمنح بموجب قوانين أو قرارات ولوائح خاصة.
- *<u>نوع3: إعانات ومساعدات:</u>* هي المساعدات النقدية الأخرى بخلاف إعانات العلاج.
- *<u>نوع4: الإعانات الشهرية:</u>* هي المساعدات التي تقدم في شكل إعانة شهرية لمن شملهم قانون الرعاية الاجتماعية أو قانون رعاية أسر الشهداء.
- *<u>نوع5: المساعدات الاجتماعية العينية:</u>* هي قيمة المساعدات المقدمة عيناً.

<u>البند3: المنافع الاجتماعية للموظفين:</u> يحمل هذا البند بالتعويضات الممنوحة للموظفين والتي لاتشكل جزءا من الأجور مقابل العمل. وبالنسبة لتعويضات إنهاء الخدمة فتحدث في حالة الاستغناء عن خدمات الموظف قبل بلوغه أجل التقاعد.

<u>الفصل الرابع: تحويلات وإعانات مالية أخرى:</u> يندرج تحت هذا الفصل كافة التحويلات التي تقدمها الحكومة أو إحدى وحداتها إلى المؤسسات الاجتماعية الخاصة المقيمة وغير المقيمة التي تخدم الأسر المعيشية وسواءً كانت غير هادفة للربح مثل الأندية، والإتحادات النسائية، ونقابات العمال، والأحزاب، والجمعيات الخيرية، ...الخ. أو هادفة للربح (سوقية). مع ملاحظة الآتي:

(1) تبوب أنواع البندين (1) و (2) إلى تحويلات جارية وتحويلات رأسمالية.

(2) يتعلق البندان (3) و (4) بتحويلات رأسمالية فقط ولا يوجد تحويلات جارية للمؤسسات السوقية، كما تبوب أنواع هذين البندين بحسب طبيعة النشاط (غير مالية، مالية، أخرى).

<u>البند (5) تحويلات رأسمالية لقطاع الأسر والأفراد:</u> يحمل بالتحويلات الرأسمالية التي تهدف أساساً إلى مساعدة المواطن على بناء أو شراء مسكن أو تشجيع الإدخارات والاستثمارات أو

تعويضات لممتلكات أصابها التلف بسبب كوارث طبيعية أو أحداث غير طبيعية، إضافة إلى تعويضات نزع الملكية. وتبوب أنواع هذا البند بحسب الغرض من التحويل الرأسمالي، فإذا كان لغايات الإسكان يقيد تحت مساعدات إسكان. وهكذا.

<u>*البند (6) تحويلات وإعانات مالية أخرى:*</u> يشمل هذا البند الأنواع الآتية:

- <u>*نوع (01) البعثات الدراسية:*</u> يحمل بكافة تكاليف البعثات الطلابية والمنح الدراسية في الخارج شاملة، رسوم الدراسة والكتب والتأمين الصحي والسكن ومصاريف السفر والانتقال وما قد يتقاضاه المبتعث من مبالغ.
- <u>*نوع (02) التعويضات والغرامات والنفقات الطارئة:*</u> يحمل بالتعويضات والرديات والغرامات التي تتقرر على وحدات الحكومة العامة للغير بحكم قضائي بات أو من جهة رسمية مقابل ما يلحق بهم شخصياً أو بممتلكاتهم من أضرار في حوادث يتسبب فيها العاملون في الدولة أثناء قيامهم بالأعمال الرسمية. كما يحمل هذا النوع بالنفقات الطارئة والضرورية الصادر بها أوامر من السلطات العليا والتي تقتضيها ظروف طارئة ولاتكون لها إعتمادات محددة في الموازنة العامة.

2-2 تبويب الباب الرابع: اكتساب الأصول غير المالية:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
4				**اكتساب الأصول غير المالية**
	1			**<u>اكتساب الأصول الثابتة</u>**
		1		***اكتساب المباني والإنشاءات:***
			01	اكتساب المباني السكنية
			02	اكتساب المباني غير السكنية
			03	اكتساب إنشاءات أخرى
		2		***اكتساب الماكينات والمعدات:***
			01	اكتساب المركبات ووسائل النقل
			02	اكتساب أثاث ومعدات وأجهزة المكاتب
			03	اكتساب ماكينات ومعدات أخرى
		3		***اكتساب أصول ثابتة أخرى:***
			01	اكتساب الأصول الحيوانية والنباتية
			02	اكتساب الأصول الثابتة غير المنظورة

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
			03	أخرى
	2			<u>اكتساب المخزونات</u>
		1		***اكتساب المخزون الاستراتيجي:***
			01	اكتساب المخزون الاستراتيجي من النفط
			02	اكتساب المخزون الاستراتيجي من الحبوب
			03	اكتساب مخزون استراتيجي من .....
		2		***اكتساب مخزونات أخرى:***
			01	اكتساب مخزونات أخرى
	3			<u>اكتساب في الأصول غير المنتجة</u>
		1		***اكتساب الأراضي:***
			01	اكتساب أراضي زراعية
			02	اكتساب أراضي صناعية
			03	اكتساب أراضي تجارية
			04	اكتساب أراضي سكنية
			05	اكتساب أراضي أخرى
		2		***اكتساب الأصول الجوفية:***
			01	اكتساب احتياطيات النفط والغاز الطبيعي
			02	اكتساب احتياطيات رواسب جوفية معدنية
			03	اكتساب احتياطيات رواسب جوفية غير معدنية
		3		***اكتساب أصول غير منتجة غير منظورة:***
			01	اكتساب أصول غير منتجة غير منظورة
		4		***اكتساب أصول غير منتجة أخرى:***
			01	اكتساب أصول أخرى طبيعية المنشأ
			02	أخرى

إيضاحات حول تبويب استخدامات الباب الرابع: اكتساب الأصول غير المالية:

يضم تبويب الباب الرابع ثلاثة فصول كما يلي:

<u>الفصل الأول: اكتساب الأصول الثابتة:</u> يتعلق هذا الفصل بتكاليف اكتساب الأصول الثابتة بمختلف أنواعها عدا الأصول غير المنتجة المتمثلة في الأراضي والأصول الجوفية وأي أصول غير منتجة أخرى والتي صنفت في الفصل الثالث.

الفصل الثاني: اكتساب المخزونات: يتعلق هذا الفصل بتكاليف اكتساب السلع المحتفظ بها لأغراض إستراتيجية أو للطوارئ، والسلع المحتفظ بها لتنظيم السوق، والسلع الأساسية ذات الأهمية الخاصة للبلاد مثل الحبوب والنفط. إضافة إلى تكاليف اكتساب مخزونات أخرى مثل، المواد المحتفظ بها بغرض استخدامها في الإنتاج، والسلع المشتراة بغرض إعادة بيعها.

الفصل الثالث: اكتساب الأصول غير المنتجة: يندرج تحت هذا الفصل تكاليف اكتساب الأصول المنظورة طبيعية المنشأ التي تنفذ عليها حقوق الملكية مثل الأراضي والأصول الجوفية، وتكاليف اكتساب الأصول غير المنتجة غير المنظورة التي من صنع المجتمع مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية.

3-2 تبويب الباب الخامس: اكتساب الأصول المالية وتسديدات الخصوم:

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
5				**اكتساب الأصول المالية وتسديدات الخصوم**
	1			**الإقراض المحلي و اكتساب أصول مالية محلية**
		1		***اكتساب أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم:***
			01	السندات
			02	الأذون
			03	أخرى
		2		***الإقراض المحلي:***
			01	الإقراض لمستويات حكومية أخرى
			02	الإقراض للمؤسسات العامة غير المالية
			03	الإقراض للمؤسسات العامة المالية
			04	الإقراض لمؤسسات وجهات محلية أخرى
		3		***المساهمات وحقوق الملكية الأخرى:***
			01	المساهمات وحقوق الملكية الأخرى في المؤسسات العامة غير المالية المحلية
			02	المساهمات وحقوق الملكية الأخرى في المؤسسات العامة المالية المحلية
			03	المساهمات وحقوق الملكية الأخرى في المؤسسات المحلية الأخرى
	2			**الإقراض الخارجي واكتساب أصول مالية خارجية**
		1		***اكتساب أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم:***
			01	السندات
			02	الأذون

باب	فصل	بند	نوع	اسم الحساب
			03	أخرى
		2		***الإقراض الخارجي:***
			01	الإقراض لحكومات خارجية
			02	الإقراض لمنظمات دولية
			03	الإقراض للمؤسسات غير المالية الخارجية
			04	الإقراض للمؤسسات المالية الخارجية
			05	الإقراض لمؤسسات وجهات خارجية أخرى
		3		***المساهمات وحقوق ملكية أخرى:***
			01	المساهمات وحقوق ملكية أخرى في المنظمات الدولية
			02	المساهمات وحقوق ملكية أخرى في المؤسسات غير المالية العاملة بالخارج
			03	المساهمات وحقوق ملكية أخرى في المؤسسات المالية العاملة بالخارج
			04	المساهمات وحقوق ملكية أخرى في مؤسسات محلية ومختلطة وأخرى عاملة بالخارج
	3			**سداد القروض المحلية وإطفاء أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم**
		1		***إطفاء أوراق مالية محلية بخلاف الأسهم:***
			01	سندات طويلة الأجل على الخزانة العامة
			02	سندات وأذونات قصيرة أجل على الخزانة العامة
			03	أوراق مالية محلية أخرى بخلاف الأسهم
		2		***سداد القروض المحلية:***
			01	سداد القروض طويلة الأجل
			02	سداد القروض وسلف قصيرة الأجل
			03	سداد قروض محلية أخرى
	4			**سداد القروض الخارجية وإطفاء أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم**
		1		***إطفاء أوراق مالية خارجية بخلاف الأسهم:***
			01	سندات طويلة الأجل على الخزانة العامة
			02	سندات وأذونات قصيرة أجل على الخزانة العامة
			03	أوراق مالية خارجية أخرى بخلاف الأسهم
		2		***سداد القروض الخارجية:***
			01	سداد القروض طويلة الأجل
			02	سداد القروض والسلف قصيرة الأجل
			03	سداد قروض خارجية أخرى

إيضاحات حول تبويب استخدامات الباب الخامس: اكتساب الأصول المالية وتسديدات الخصوم: يتضمن تبويب الباب الخامس أربعة فصول، وكما يلي:

<u>الفصل الأول: الإقراض المحلي واكتساب أصول مالية محلية:</u> يتعلق هذا الفصل بكافة القروض التي تقدمها الحكومة لمقيمين من أفراد ومؤسسات وشركات (عامة أو خاصة)، وأي من وحدات الدولة التي لا تندرج ضمن وحدات الحكومة العامة، بالإضافة إلى مشتريات الحكومة لأوراق مالية محلية أو لأسهم رأس المال وأية حقوق ملكية أخرى بمؤسسات وشركات محلية تعمل بداخل أراضي الجمهورية، وكذا مدفوعات الحكومة لزيادة تكوين رأس المال للمؤسسات والشركات التي تعود ملكيتها كلياً أو جزئياً للدولة.

<u>الفصل الثاني: الإقراض الخارجي واكتساب أصول مالية خارجية</u>: يتعلق هذا الفصل بكافة القروض التي تقدمها الحكومة لحكومات خارجية، أو لمنظمات وهيئات وصناديق إقليمية أو عربية أو دولية، أو لمؤسسات وشركات وأفراد غير مقيمين، بالإضافة إلى مشتريات الحكومة لأوراق مالية خارجية أو لأسهم رأس المال وأية حقوق ملكية أخرى بمؤسسات وشركات محلية أو خارجية تعمل خارج أراضي الجمهورية، وكذا مدفوعات الحكومة لزيادة تكوين رأس المال للمؤسسات والشركات التي تعود ملكيتها كلياً أو جزئياً للدولة العاملة بالخارج.

<u>الفصل الثالث: سداد القروض المحلية وإطفاء الأوراق المالية المحلية بخلاف الأسهم:</u> يندرج ضمن هذا الفصل الالتزامات واجبة السداد من القروض المحلية أو أقساطها والتي تكون الحكومة قد اقترضتها من إحدى مؤسسات القطاع الاقتصادي أو الهيئات والمؤسسات المحلية الأخرى أو الأفراد المقيمين أو نتيجة لاكتتاب عام في سندات وأذونات الخزينة العامة وأية أوراق مالية حكومية أخرى وفقاً لقانون إصدارها.

<u>الفصل الرابع: سداد القروض الخارجية وإطفاء الأوراق المالية الخارجية بخلاف الأسهم</u>: يندرج ضمن هذا الفصل الالتزامات واجبة السداد من القروض أو أقساطها التي اقترضتها الحكومة من إحدى الدول الخارجية أو من إحدى الشركات أو المؤسسات أو الصناديق أو المنظمات العربية أو الإقليمية أو الدولية أو نتيجة لإصدار سندات أو أذونات خزينة عامة أو أية أوراق مالية حكومية في الأسواق المالية العالمية. ويراعى مايلي:

(1) يتضمن تبويب الاقتراضات المحلية والخارجية (الفصلين 3 و 4)، نفس مفاهيم ومحددات وقواعد الأصول والالتزامات المالية السابق تناولها في الوحدة الخامسة ضمن إيضاحات تبويب موارد الباب الخامس، وهو مايقتضي ضرورة الاسترشاد بها.

(2) مـدفوعات الفوائـد للقـروض المحليـة والخارجيـة سـبق تصـنيفها ضـمن اسـتخدامات البـاب الثاني/فصل3: مدفوعات الفوائد.



جامعة العلوم والتكنولوجيا
UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
وقل رب زدني علماً


ISBN 978-162154906-2

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي



Web Site: www. ust.edu/centers/ubc - Email: ubc@ust.edu - Tel: 00971 384078